

DECIZIE

15 decembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecători

Tamara Chișca-Doneva
Nicolae Craiu
Nina Vascan
Victor Burduh
Maria Ghervas

examinând recursurile declarate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor,

în cauza de contencios administrativ la acțiunea depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Ritlabs” împotriva Ministerului Finanțelor, Serviciului Fiscal de Stat, terț Ambasada Federației Ruse în Republica Moldova privind obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

împotriva deciziei din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău prin care s-au respins cererile de apel înaintate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor, s-a menținut hotărârea din 28 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

constată:

La 04 decembrie 2019 Societatea cu Răspundere Limitată „Ritlabs” (în continuare SRL „Ritlabs”) a depus acțiune împotriva Ministerului Finanțelor, Serviciului Fiscal de Stat, terț Ambasada Federației Ruse în Republica Moldova, prin care a solicitat obligarea Ministerului Finanțelor să emită un act administrativ individual potrivit căruia SRL „Ritlabs”, în calitate de rezident al parcului pentru tehnologia informației, va avea posibilitate să depună declarații privind sumele impozitului pe venit achitate în străinătate, care urmează să fie deduse din sumele totale ale impozitului achitat în Republica Moldova pentru evitarea dublei impuneri pe venit, obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual privind deducerea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului SRL „Ritlabs”, a sumei de 18 229,72 lei achitate în străinătate în anul 2018 conform cererii nr.3454 din 02 octombrie 2019. (f.d.2-6, vol.I).

În motivarea acțiunii SRL „Ritlabs” a indicat că în octombrie 2019 s-a adresat cu cereri către Serviciul Fiscal de Stat referitor la scăderea din impozitul pe venit a sumei achitate în străinătate în anul 2018 și către Ministerul Finanțelor referitor la adăugarea în formularele declarațiilor electronice ale rezidenților parcurilor pentru

tehnologia informației a rubricilor corespunzătoare, în care să fi reflectate sumele impozitului pe venit achitate în străinătate.

Prin scrisoarea nr.26-08/1-12/14007 Serviciul Fiscal de Stat i-a comunicat că răspunsul va fi perfectat și remis în adresa solicitantului de către Ministerul Finanțelor, iar de la Ministerul Finanțelor nu a primit nici un răspuns.

Nefiind de acord cu conținutul scrisorii nr. 26-08/1-12/14007, SRL „Ritlabs” la 23 octombrie 2019 a depus la Serviciul Fiscal de Stat cerere prealabilă, prin care a solicitat examinarea în fond și executarea cererii nr.3454 din 02 octombrie 2019.

La 12 noiembrie 2019 societatea reclamantă a depus la Ministerul Finanțelor cererea prealabilă, prin care a solicitat examinarea și executarea cererii nr.3456 din 04 octombrie 2019.

Prin răspunsul nr.09/2-14/271 din 15 noiembrie 2019 Ministerul Finanțelor a informat societatea reclamantă că consideră oportun ca subiectul indicat în cererile înaintate să fie discutate pe platforma Serviciului Fiscal de Stat cu analiza tuturor aspectelor ce caracterizează situația respectivă.

Prin răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/16016 din data de 27 noiembrie 2019 s-a refuzat în satisfacerea cerințelor înaintate de SRL „Ritlabs”.

Nefiind de acord cu răspunsurile primite, SRL „Ritlabs” a depus prezenta acțiune, menționând că societatea comercializează, din anul 1998, produsele sale peste hotarele Republicii Moldova, iar din anul 2018 este rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”. Astfel, relațiile dintre țările, unde sunt comercializate produsele SRL „Ritlabs”, sunt reglementate de tratate (acorduri, convenții) internaționale la care Republica Moldova este parte, inclusiv și Acordul semnat la 12 aprilie 1996 între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit în care sunt stipulate relațiile și acțiunile reciproce ale autorităților competente a fiecărui stat contractant.

Societatea reclamantă a menționat că în anul 2018 a obținut în Federația Rusă venit în suma de 2 604 246,07 lei (10 175 420 RUB), ce constituie venit impozabil aferent activității în străinătate. Conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse, de către companiile de distribuție în Rusia, din aceste venituri s-a reținut și achitat în bugetul Federației Ruse impozitul pe venit în sumă de 274 006,42 lei (1 017 542 RUB).

În Republica Moldova din venitul obținut în străinătate SRL „Ritlabs” a achitat impozit cu cota de 7%, stabilită de art.15, alin. (1), lit. a) din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr.77 din 21 aprilie 2016, ce constituie suma de 182 297,22 lei. Din suma achitată în Republica Moldova, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător reprezintă cota de 10% ceea ce constituie 18 229,72 lei, sumă ce nu depășește suma impozitului pe venit reținut în Federația Rusă.

În opinia societății reclamante pentru neadmiterea impozitării duble, din suma impozitului pe care SRL „Ritlabs” l-a calculat și achitat în Republica Moldova, urmează să fie dedusă suma de 18 229,72 lei, ce reprezintă impozitul pe venit achitat în Federația Rusă.

SRL „Ritlabs” a mai menționat că, până la aderarea la parcul pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, depunea la Serviciul Fiscal de Stat declarația anuală cu privire la impozitul pe venit (Forma „VEN12”), în care este prevăzută rubrica cu indicatorul „impozitul pe venit achitat în străinătate” (codul

1601), în care SRL „Ritlabs” completa suma impozitului pe venit reținut de către companiile de distribuție în Rusia conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse și achitate în bugetul Federației Ruse. După ce societatea a devenit rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park” completează declarația cu privire la impozitul unic (Forma „IU17”), însă în ea lipsește rubrica cu indicatorul privind impozitul achitat în străinătate, iar rezidenții parcului nu au voie să depună forma veche („VEN12”) a declarațiilor.

Astfel, lipsa unui mecanism efectiv de adăugare a acestei sume în declarațiile depuse la Serviciul Fiscal de Stat îl îndreptățește de a solicita scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului SRL „Ritlabs”, a sumei de 18 229,72 lei achitate în străinătate, în anul 2018.

De asemenea, societatea reclamantă a mai menționat că deducerea impozitului pe venit achitat în străinătate, în afara parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, se face doar în baza declarațiilor privind impozitul pe venit (Forma „VEN12”), nefiind necesare careva acte suplimentare să fie prezentate la Serviciul Fiscal de Stat și nefiind necesar careva control fiscal. Însă, dacă organul fiscal are dubii în sumele declarate, este în drept să efectueze un control.

SRL „Ritlabs” deține actele care confirmă suma impozitului pe venit reținut din veniturile sale, conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse, de către companiile de distribuție în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse.

Astfel, în conformitate cu Acordul privind evitarea dublei impuneri pe venit, dacă rezidentul unui stat contractant realizează venituri în celălalt stat, atunci primul stat contractant menționat permite scăderea din impozitul pe venit al acestui rezident a sumei impozitului pe venit, plătită în acest celălalt stat contractant (art. 22 al Acordului). De asemenea, în sensul Acordului, sunt considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total, sau din anumite elemente ale acestora (art. 2, pct. 2), și se aplică impozitelor pe venit percepute în numele statului contractant, indiferent de modul în care sunt percepute (art. 2, pct. 1). Impozitele asupra cărora se aplică Acordul include, printre altele și impozitul pe beneficiul (venitul) întreprinderilor (art. 2, pct. 3, lit. b). Astfel, Acordul se aplică la orice impozit perceput pe venitul total sau din anumite elemente ale acestuia, indiferent la denumirea acestui impozit în statul contractant. Conform art. 14 din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr.77 din 21 aprilie 2016 impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației se repartizează într-un mod definit, din care 10% se repartizează la impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător.

În acest sens, societatea reclamantă a menționat că impozitul unic, fiind perceput din venitul total, cade sub prevederile Acordului drept impozit pe venit, iar suma de 10 % din suma impozitului unic achitat de rezident al parcului la bugetul de stat al Republicii Moldova urmează să fie luată în considerație de către Serviciul Fiscal de Stat, în sensul evitării dublei impuneri, deoarece această sumă de venit a fost deja impozitată în străinătate.

Serviciul Fiscal de Stat a invocat drept temei de respingere a cererii faptul că convenția/acordul pentru evitarea dublei impuneri se aplică doar impozitului pe venit și în anumite cazuri impozitului pe capital sau pe proprietate, respectiv, prevederile acestora nu se extind asupra impozitului unic reglementat de titlul X al codului fiscal și de Legea nr.77 din 21 aprilie 2016, totodată a menționat că

urmează a fi analizată natura plăților (esența acestora) primite din Federația Rusă prin prisma prevederilor Acordului.

SRL „Ritlabs” consideră ca fiind eronată opinia Serviciului Fiscal de Stat, ori impozitul unic reglementat de Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 include și suma impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu cota de 10%, iar art. 2 al Acordului prevede că vor fi considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total.

De asemenea, societatea a mai menționat că Acordul dintre Moldova și Rusia nu are careva rezerve sau excepții (de exemplu, pentru rezidenți ai parcurilor sau a zonelor economice libere), iar Ministerul Finanțelor este obligat să asigure implementarea prevederilor Acordului în întregime, neexecutarea, de către o țară, (Republica Moldova) a prevederilor acordului internațional, afectează grav și interesele altei țări (la caz, Rusia).

Astfel, nu poate fi reținut argumentul precum că parcul pentru tehnologia informației „Moldova IT Park” are un regim fiscal mai favorabil, ori, Acordul nu prevede careva excepții în dependență de un regim fiscal mai favorabil sau mai puțin favorabil, în orice caz, statul contractant urmează se asigure evitarea impunerii duble.

Referitor la natura plăților (esența acestora) primite din Federația Rusă societatea reclamantă a menționat că comercializează produsul său din anul 1998, iar Serviciul Fiscal de Stat, până în anul 2018, efectua trecerea în cont a impozitului achitat în străinătate în baza declarațiilor (Forma „VEN12”) și niciodată nu a avut nici o obiecție la natura plăților primite din Federația Rusă prin prisma prevederilor Acordului. Mai mult, Serviciul Fiscal de Stat este în drept, în orice moment, să analizeze natura plăților primite din Federația Rusă, să efectueze orice control și analiză a veniturilor firmei - ceea ce nu a făcut.

În aceste circumstanțe argumentul Serviciului Fiscal de Stat cu privire la natura plăților are un caracter neîntemeiat, prezentat doar cu scopul de a evita respectarea obligațiilor asumate de Republica Moldova prin Acord și anume dacă rezidentul unui stat contractant realizează venituri în celălalt stat, atunci primul stat contractant menționat permite scăderea din impozitul pe venit al acestui rezident a sumei impozitului pe venit plătită în acest celălalt stat contractant.

SRL „Ritlabs” a susținut că Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat trebuie să respecte tratatele internaționale în calitate de norme ale dreptului intern al Republicii Moldova, or, acestea nu pot, de exemplu, refuza implementarea Acordului de evitare a impozitării duble, doar din faptul că trecerea în cont nu este prevăzută de legislația în vigoare.

Mai mult decât atât, Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat au invocat unele prevederi ale legislației naționale ca justificare a neexecutării unui tratat la care Republica Moldova este parte. Anume Ministerul Finanțelor, reieșind din obligațiile stipulate în articolele 20, 21, 22, 23 ale Legii nr. 595 din 24 septembrie 1999 privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova, urma să asigure executarea acordurilor, asumate de Republica Moldova, în ceea ce ține de garantarea condițiilor de evitare a impozitării duble.

Prin urmare, rezidentul parcului, conform opiniei greșite a Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat, dintr-o singură bază impozabilă (venitul din vânzări) urmează să achite impozit pe venit de 2 ori: câte unul în fiecare stat

contractant - ceea ce prejudiciază contribuabilul semnificativ și este contrar principiului de bună-credință.

Prin hotărârea din data de 28 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani acțiunea s-a admis parțial, s-a obligat Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat să emită act administrativ individual, prin care suma impozitului pe venit achitată de SRL „Ritlabs”, ca rezident al parcului, în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2018 să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic al rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației - componenta impozitului pe venit. În rest, acțiunea s-a respins. (f.d.164, 172-187, vol.I)

Hotărârea instanței de fond a fost contestată, în termen, atât de către Serviciul Fiscal de Stat, cât și de către Ministerul Finanțelor. SRL „Ritlabs” nu a contestat hotărârea în partea respingerii acțiunii.

Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din data de 18 mai 2021 a respins cererile de apel înaintate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor, a menținut hotărârea din data de 28 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani. (f.d. 6, 7-27, vol. II)

Instanțele de judecată au concluzionat că pretenția cu privire la obligarea emiterii actului administrativ individual privind deducerea sumei impozitului pe venit achitate în străinătate în anul 2018 din suma impozitului unic al rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației achitată în Republica Moldova este întemeiată, deoarece Acordul din 12 aprilie 1996, încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit, este aplicabil oricăror impozite identice sau în esență similare, care sunt percepute de oricare dintre Statele Contractante.

Împotriva deciziei instanței de apel au depus recursuri Serviciul Fiscal de Stat și Ministerul Finanțelor, prin care au solicitat admiterea recursurilor, casarea parțială a deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond în partea admiterii pretenției și în această parte a emite o nouă hotărâre privind respingerea acțiunii. (f.d. 28-29,56-61, vol.II)

În motivarea recursului său Serviciul Fiscal de Stat a menționat că instanțele de judecată au aplicat eronat normele de drept material, au interpretat eronat legea, nu au elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și nu au dat apreciere corectă probelor prezentate, acordând prioritate argumentelor societății intime.

Serviciul Fiscal de Stat a menționat că sistemul impozitelor și taxelor de stat percepute în Republica Moldova include printre altele și impozitul unic de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației. Posibilitatea trecerii în cont a impozitului achitat în străinătate de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației nu este prevăzută de legislația în vigoare. Mai mult, această trecere ar influența negativ asupra celorlalte componente ale impozitului unic achitat de rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

Organul fiscal a mai menționat că aplicarea impozitului unic reprezintă un regim special de impozitare, iar agentul economic care aplică acest sistem de impozitate este exonerat de achitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

Acordul privind evitarea dublei impuneri, la care a făcut referire societatea intimată și care a fost reținut de instanțele de judecată, se aplică doar asupra impozitului pe venit și în anumite cazuri asupra impozitului pe capital sau

proprietate, respectiv prevederile acestui Acord nu pot fi extinse asupra impozitului unic achitat de rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

Serviciul Fiscal de Stat a susținut că venitul din activitatea de întreprinzător realizat de către rezidentul Republicii Moldova pe teritoriul statului contractant, la caz Federația Rusă, în cazul lipsei reprezentanței permanente amplasată acolo, nu urmează a fi supus impozitării în statul contractant.

Ministerul Finanțelor și-a motivat recursul prin faptul că instanțele de judecată greșit au atribuit Ministerului Finanțelor obligație solidară cu Serviciul Fiscal de Stat, ori instituirea acestei obligații nu numai că este contrară legislației civile, dar contravine și competențelor de activitate ale Ministerului Finanțelor. Activitatea de administrare fiscală o are doar Serviciul Fiscal de Stat.

Cu referire la argumentul SRL „Ritlabs” privind dubla impozitare Ministerul Finanțelor a menționat că impozitul impus rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației este un impozit special, unic și nu are nimic comun cu impozitul pe venit achitat în Federația Rusă, iar instanțele în acest sens au aplicat greșit legea.

În întâmpinarea recursurilor, la 12 noiembrie 2021 SRL „Ritlabs” a depus referință, prin care a solicitat respingerea recursurilor înaintate, menținerea deciziei instanței de apel din data de 18 mai 2021, menționând că în cererile de recurs sunt invocate aceleași motive ca în cererile de apel, fără a aduce alte argumente noi, care de alt fel sunt neîntemeiate, irelevante și contrare speței. (f.d. 81-82, vol.II)

Suplimentar societatea intimată a reiterat circumstanțele de fapt și de drept indicate în acțiunea înaintată, totodată, a susținut că instanțele de judecată corect au reținut că prevederile Acordului încheiat între Republica Moldova și Federația Rusă, ca fiind aplicabil speței, ori acest Acord nu are careva rezerve sau excepții. În opinia SRL „Ritlabs”, argumentul autorităților recurente precum că trecerea în cont a impozitului achitat în străinătate va influența negativ asupra celorlalte componente ale impozitului unic achitat de rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației nu servește temei de neexecutare a Acordului.

La etapa examinării procedurii de admisibilitate de natură procedurală a recursurilor, prin prisma articolului 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 a verificat dacă actul judecătoresc de dispoziție contestat poate constitui obiectul recursului, dacă recursurile sunt formulate de persoane îndreptățite, dacă acestea nu au fost depuse în mod repetat și dacă au fost declarate în termen.

La caz, prezentele recursuri sunt îndreptate împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din data de 18 mai 2021, care intră în categoria de acte specificate în articolul 244, alin. (1) din Codul administrativ.

Cererile de recurs nu sunt depuse în mod repetat, fiind depuse de către persoanele împuternicite.

Cu referire la termenul de depunere a recursurilor completul specializat reține prevederile art. 245 din Codul administrativ, potrivit cărora 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. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. 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.

În speță, calea de atac în ordine de recurs a fost demarată în interiorul termenului legal, deoarece decizia instanței de apel a fost pronunțată la 18 mai 2021.

Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat la 25 mai 2021, în termen, iar Ministerul Finanțelor a depus recursul motivat la 15 iunie 2021, în termen. (f.d. 28-29, vol.II)

Decizia motivată a Curții de Apel Chișinău din data de 18 mai 2021 a fost notificată autorităților recurente la data de 08 iulie 2021, fapt confirmat prin avizele de recepție anexate la fila dosarului 50-51, vol. II.

Serviciul Fiscal de Stat a depus motivarea recursului la 26 iulie 2021, în termen.

La 03 noiembrie 2021, examinând admisibilitatea recursurilor declarate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție, în scopul respectării prevederilor art.6 CEDO, le-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători.

Conform articolului 247 din Codul administrativ Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. În speță, completul specializat nu a considerat oportun de a cita participanții la proces și reprezentanții acestora pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recursuri, deoarece criticele recurenților au fost expuse cu suficientă claritate, iar societatea intimată prin referință și-a expus opinia asupra temeiniciei recursurilor.

Verificând argumentele invocate în recursuri și raportându-le la materialele din dosar, contraargumentele expuse în referința societății intime SRL „Ritlabs”, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia că instanțele de judecată, descriind circumstanțele cauzei în cronologia lor, incorect le-au apreciat și incorect au interpretat normele de drept material ce reglementează raportul juridic litigios, adoptând o soluție greșită privind admiterea parțială a acțiunii, prin urmare recursurilor înaintate sunt întemeiate, iar hotărârile urmează a fi casate cu adoptarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii, din considerentele ce preced.

Competența instanței de recurs de a casa hotărârile instanțelor ierarhic inferioare și a adopta o hotărâre nouă este stabilită expres în lege. Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1), lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Recapitulând succint esența litigiului, instanța de recurs constată că prin certificatul nr. 009 se confirmă că, începând cu 17 ianuarie 2018, SRL „Ritlabs” este rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park” cu genul de activitate: activități de editare a altor produse software (58.29). (f.d. 30, vol.I)

SRL „Ritlabs” își vinde producția în afara țării, în principal, în Federația Rusă, prin intermediul companiilor de distribuție, obținând în anul 2018 din Federația Rusă venit în suma de 2 604 246,07 lei (10 175 420 RUB). Companiile de distribuție din Federația Rusă din aceste venituri au reținut și achitat în bugetul Federației Ruse impozitul pe venit ce a constituit 274 006,42 lei (1 017 542 RUB).

La 22 februarie 2019 SRL „Ritlabs” a depus la Serviciul Fiscal de Stat declarația cu privire la impozitul unic, forma IU17 pentru perioada fiscală 12 luni ale anului 2018. (f.d. 37, vol.I)

Potrivit art. 367 din Codul fiscal rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației achită un impozit unic conform art.15 din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației.

Acest impozit unic constituie o facilitate fiscală a rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației compus din:

- a) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător;
- b) impozitul pe venit din salariu;
- c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajați și angajatori;
- d) primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajați și angajatori;
- e) taxele locale;
- f) impozitul pe bunurile imobiliare;
- g) taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

Analizând prevederile 15, alin. (1), lit. a) din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 și art. 372, alin. (1) din Codul fiscal, SRL „Ritlabs” a considerat că este dublu impozitat la capitolul impozitul pe venit în sensul art. 12 din Acordul din 12 aprilie 1996 încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit.

În scopul evitării dublei impozitări societatea reclamantă la 05 iunie 2019 s-a adresat Ministerului Finanțelor cu cerere, prin care a solicitat introducerea în declarația cu privire la impozitul unic, forma IU17, anexă la ordinul Ministerului Finanțelor nr. 134 din 06 noiembrie 2017 a rubricii cu indicatorul „impozitul pe venit achitat în străinătate” pentru evitarea dublei impuneri pe venit a contribuabililor sau inducerea altui mecanism efectiv pentru evitarea impozitării duble a rezidenților parcului pentru tehnologia informației, iar la 03 octombrie 2019 s-a adresat Serviciului Fiscal de Stat, solicitând deducerea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului SRL „Ritlabs” a sumei de 18 229,72 lei cu titlu de impozit pe venit, parte componentă a impozitului unic în proporție de 10%. (f.d. 8, 16 vol.I)

Prin răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/14007 din data de 18 octombrie 2019 i s-a comunicat că o adresare analogică a fost remisă și în adresa Ministerului Finanțelor, respectiv răspunsul va fi perfectat și remis în adresa solicitantului de către Ministerul Finanțelor, iar Serviciul Fiscal de Stat va prezenta Ministerului Finanțelor aviz în partea ce ține de competența sa. (f.d. 17, vol.I)

Nefiind de acord cu conținutul scrisorii, SRL „Ritlabs” la 23 octombrie 2019 a depus la Serviciul Fiscal de Stat cererea prealabilă, prin care a solicitat examinarea în fond și executarea cererii din 03 octombrie 2019, iar la 12 noiembrie 2019 cererea prealabilă a fost depusă către Ministerul Finanțelor, solicitând examinarea și executarea cererii nr.3456 din 04 octombrie 2019. (f.d. 13, 18 vol.I)

Ministerul Finanțelor prin răspunsul nr.09/2-14/271 din 15 noiembrie 2019 i-a comunicat societății că subiectul indicat în cererile înaintate va fi discutat pe platforma Serviciului Fiscal de Stat cu analiza tuturor aspectelor ce caracterizează situația respectivă. (f.d. 14-15, vol.I)

Serviciul Fiscal de Stat prin răspunsul nr. 26-08/1-12/16016 din 27 noiembrie 2019 a refuzat în satisfacerea cerințelor înaintate de SRL „Ritlabs”. (f.d. 19, vol.I)

Nebeneficiind de o soluție favorabilă în procedura prealabilă, SRL „Ritlabs” a formulat o acțiune în instanța de judecată cu următoarele pretenții:

- obligarea Ministerului Finanțelor să emită un act administrativ individual potrivit căruia SRL „Ritlabs”, în calitate de rezident al parcului pentru tehnologia informației, va avea posibilitate să depună declarații privind sumele impozitului pe venit achitate în străinătate, care urmează să fie deduse din sumele totale ale impozitului achitat în Republica Moldova pentru evitarea dublei impuneri pe venit;

- obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual privind deducerea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului SRL „Ritlabs”, a sumei de 18 229,72 lei achitate în străinătate în anul 2018 conform cererii nr.3454 din 02 octombrie 2019. (f.d.2-6, vol.I)

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani prin hotărârea din data de 28 octombrie 2020 a admis parțial acțiunea, a obligat Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat să emită act administrativ individual, prin care suma impozitului pe venit achitată de SRL „Ritlabs”, ca rezident al parcului, în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2018 să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic a rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației - componenta impozitului pe venit. În rest, acțiunea s-a respins. (f.d.164, 172-187, vol.I)

Hotărârea instanței de fond a fost contestată de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor în limita pretențiilor admise.

SRL „Ritlabs” nu a contestat hotărârea în partea respingerii acțiunii.

Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din data de 18 mai 2021, a respins cererile de apel înaintate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor, a menținut hotărârea din data de 28 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani. (f.d. 6, 7-27, vol. II)

Astfel, în continuare instanța de recurs va verifica legalitatea hotărârilor numai în limita pretențiilor admise și anume obligarea Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat să emită act administrativ individual, prin care suma impozitului pe venit, achitată de SRL „Ritlabs” în Federația Rusă pentru anul 2018, să fie dedusă din suma impozitului unic a rezidentului parcului pentru tehnologia informației - componenta impozitului pe venit, achitată în Republica Moldova.

Pentru început instanța de recurs observă că Ministerul Finanțelor a semnalat, atât în cererea de apel, cât și în cererea de recurs, că nu poartă obligații solidare cu Serviciul Fiscal de Stat în chestiunea restituirii sumelor achitate în plus sau greșit de către contribuabili. Această competență în conformitate cu art. 379 din Codul fiscal aparține în exclusivitate Serviciului Fiscal de Stat.

Instanța de recurs acceptă ca fiind întemeiat argumentul Ministerului Finanțelor, ori adoptând o asemenea soluție instanțele de judecată nu au analizat competența fiecărei autorități publice, care sunt distincte și respectiv nu pot fi obligate solidar să emită același act administrativ individual favorabil.

Instanța de recurs reține că potrivit art. 132¹ din Codul fiscal Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister.

Conform pct. 5 din Regulamentul cu privire la organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 696 din data de 30 august 2017 Ministerul are misiunea de realizare a managementului finanțelor publice, de implementare a principiilor de bună guvernare, de elaborare a politicilor publice eficiente în domeniile prevăzute la pct.6, de monitorizare a calității politicilor și actelor normative, de propunere a intervențiilor justificate ale statului care urmează să ofere soluții eficiente în domeniile de competență, de analizare a situațiilor și problemelor, asigurând cel mai bun raport dintre rezultatele scontate și costurile preconizate.

Pe când sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat, prevăzută la art.132 din Codul fiscal, constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal.

Totodată, conform art. 132⁴ din Codul fiscal Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește următoarele funcții:

1) elaborarea strategiilor și organizarea sistemului de management în domeniul administrării fiscale;

2) administrarea, conform legii, a impozitelor, taxelor și altor venituri la bugetul public național date în competența sa, inclusiv expunerea poziției oficiale a Serviciului Fiscal de Stat referitoare la aplicarea legislației fiscale;

3) acordarea de servicii pentru contribuabili;

4) prevenirea și combaterea încălcărilor fiscale, inclusiv a evaziunii fiscale;

5) controlul fiscal;

6) constatarea contravențiilor;

7) constatarea infracțiunilor prevăzute la art.241–242, 244, 2441, 250–253 și 3351 din Codul penal;

8) executarea silită a restanțelor și altor plăți neachitate în termen la bugetul public național;

9) examinarea contestațiilor;

10) emiterea actelor normative care reglementează aplicarea legislației fiscale în limitele competenței acordate prin actele legislative;

11) coordonarea, îndrumarea și controlul aplicării reglementărilor legale în domeniul de activitate, precum și funcționarea subdiviziunilor sale;

12) managementul resurselor umane, financiare și materiale, susținerea activităților specifice prin intermediul tehnologiei informațiilor și comunicațiilor, reprezentarea juridică, auditul intern, precum și comunicarea internă și externă;

13) cooperarea internațională în domeniul administrării fiscale.

Prin prisma normelor de drept sus-citate completul specializat reține că Serviciul Fiscal de Stat realizează administrarea fiscală și emite acte administrative individual favorabil privind impozitele pe venit.

Cu referire la obiectul litigiului și anume constituie sau nu impozitul unic stabilit pentru rezidenții parcului pentru tehnologia informației dublă impozitare în sensul Acordului din 12 aprilie 1996 încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit, instanța de recurs reține următoarele.

Conform alin. (5) al art. 6 din Codul fiscal sistemul impozitelor și taxelor de stat include: impozitul pe venit; taxa pe valoarea adăugată; accizele; impozitul

privat; taxa vamală; taxele rutiere; impozitul pe avere; impozitul unic de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

Potrivit alin. (8) al art. 6 din Codul fiscal impozitele și taxele enumerate la alin.(5) și (6) se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea impunerii – asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin;

b) certitudinea impunerii – existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale;

c) echitatea fiscală – tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;

d) stabilitatea fiscală – efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea prezentului cod;

e) randamentul impozitelor – perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili.

În conformitate cu art. 14¹, alin. (1) din Codul fiscal agenții economici rezidenți ai parcurilor pentru tehnologia informației cărora li se aplică regimul de impozitare stabilit la cap. I titlul X nu au obligații privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (activitatea operațională) conform prezentului titlu, impozitul în cauză fiind inclus în componența impozitului unic reglementat de cap. I titlul X.

Astfel, instituția impozitării rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației este reglementată separat, atât în cap. I, titlul X din Codul fiscal, cât și în Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației.

Legislatorul prin art. 15 din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 și art. 367 din Codul fiscal a instituit pentru rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației *un regim special de impozitare și anume impozitul unic*, ce reprezintă sumă datorată lunar la buget de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

Prin prisma normelor de drept menționate rezultă că SRL „Ritlabs”, ca rezident al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, achită impozitul unic și nu are obligații privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (activitatea operațională) conform titlului II din Codul fiscal.

Codul fiscal la art. 369, alin. (1) a prevăzut că obiect al impunerii cu impozit unic îl reprezintă venitul din vânzări, înregistrat lunar în evidența contabilă.

Aliniatul 2 al aceluiași articol prevede că suma minimă a impozitului unic se calculează în funcție de numărul de angajați care, pe parcursul perioadei fiscale, au lucrat cel puțin o zi în baza unui contract individual de muncă încheiat cu rezidentul parcului pentru tehnologia informației și de quantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul la care se referă perioada fiscală respectivă.

Potrivit art. 370 din Codul fiscal cota impozitului unic constituie 7 % din obiectul impunerii, dar nu mai puțin decât suma minimă a impozitului unic, care se va determina lunar pentru fiecare angajat și va constitui 30 % din quantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru anul la care se referă perioada fiscală.

Conform art. 15, alin. (1), lit. a) din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 și art. 372, alin. (1) din Codul fiscal în componența impozitului unic sunt incluse următoarele impozite, taxe și contribuții:

- a) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător;
- b) impozitul pe venit din salariu;
- c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajați și angajatori;
- d) primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorate de angajați și angajatori;
- e) taxele locale;
- f) impozitul pe bunurile imobiliare;
- g) taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

Prin urmare, legislația fiscală prevede că SRL „Ritlabs”, rezident al parcului pentru tehnologia informației, are obligația de a achita lunar impozitul unic ce constituie 7 % din venitul din vânzări, înregistrat lunar în evidența contabilă.

Instanța de recurs subliniază că administrarea impozitului unic în baza art. 379, alin. (1) din Codul fiscal se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat.

Ulterior, în baza art. 14 din Legea nr. 77 din 21 aprilie 2016, impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, încasat la Ministerul Finanțelor într-un cont trezorerial de încasări, se repartizează:

a) la bugetul de stat: impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător – 10,0%, impozitul pe venit reținut din salariu – 19,4%, taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova – 0,1%;

b) la bugetul asigurărilor sociale de stat: contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii – 54,7%;

c) la fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală: primele de asigurare obligatorie de asistență medicală sub formă de contribuție procentuală din salariu și din alte recompense, achitate de angajatori și angajați – 15,4%;

d) la bugetele locale: taxele locale percepute – 0,3%, impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice – 0,1%.

Potrivit art. 15, alin. (4) din Legea nr. 77 din 21 aprilie 2016 în cazul în care sunt adoptate legi noi care modifică cota și/sau componența impozitului unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației prevăzut la alin.(1) lit. a) și/sau îl anulează, rezidenții parcului au dreptul, în cursul unei perioade de 9 ani de la data intrării în vigoare a prezentei legi, care însă nu va depăși termenul de funcționare a parcului respectiv, să activeze conform legilor în vigoare până la data intrării în vigoare a noilor legi. Dacă anumite impozite și/sau taxe incluse în impozitul unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației prevăzut la alin.(1) lit. a) sunt înlocuite, potrivit legislației, cu alte impozite și/sau taxe, componența impozitului unic se va ajusta corespunzător, fără modificarea cotei acestuia.

Prin urmare, impozitul unic impus rezidenților parcului pentru tehnologia informației poate fi modificat numai prin lege.

Serviciul Fiscal de Stat a refuzat în satisfacerea cererii SRL „Ritlabs”, menționând că trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în străinătate de către

rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației nu este prevăzută de legislația în vigoare.

La acest segment, instanța de recurs reține ca fiind întemeiat refuzul organului fiscal, ori prin trecerea în cont a impozitului achitat în străinătate de către SRL „Ritlabs”, rezident al parcului pentru tehnologia informației, ar duce la micșorarea cotei procentuale de 7% a impozitului unic, care în sensul art. 15, alin. (4) din Legea nr. 77 din 21 aprilie 2016 poate fi modificat, micșorat numai prin lege.

În aceste circumstanțe completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție concluzionează că instanța de judecată, prin hotărâre judecătorească nu poate modifica componența impozitului unic achitat de SRL „Ritlabs” ca rezident al parcului pentru tehnologia informației.

SRL „Ritlabs” prin referința depusă asupra recursurilor Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat a susținut că instanțele de judecată corect au aplicat Acordul din 12 aprilie 1996, încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse, privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale.

Completul specializat reține ca fiind eronată concluzia instanțelor de judecată ierarhic inferioare precum că în speță sunt aplicabile prevederile Acordului din data de 12 aprilie 1996, încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse, privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale. Acordul, în special art. 2 și 7 instituie regula evitării dublei impozitări pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, pe când obiectul impunerii cu impozitul unic îl constituie calitatea de rezident al parcului pentru tehnologia informației. Astfel, impozitul unic instituit pentru rezidenții parcului pentru tehnologia informației este distinct de impozitul pe venit, având obiecte diferite de impozitare.

Nu poate fi reținut nici argumentul SRL „Ritlabs”, precum că, cazului i-ar fi aplicabil art. 12 din Acord, care reglementează o altă categorie de venituri și anume venituri obținute din drepturi de autor și licențe. Instanța de recurs reiterează că impozitul unic instituit pentru rezidenții parcului pentru tehnologia informației este distinct de orice alte impozite prevăzute la art. 6, alin. (5) din Codul fiscal, cât și în Acordul din 12 aprilie 1996.

În contextul celor analizate SRL „Ritlabs” urmează a fi suspusă impozitării conform prevederilor legislației Republicii Moldova, adică să achite impozitul unic ca rezident al parcului pentru tehnologia informației stabilit prin Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 și cap. I, titlul X din Codul fiscal.

Faptul achitării de către SRL „Ritlabs” a impozitului pe venit în Federația Rusă nu o scutește de achitarea impozitului unic special stabilit prin Legea nr.77 din data de 21 aprilie 2016 și cap. I, titlul X din Codul fiscal, care constituie un regim special de impozitare a rezidenților parcului pentru tehnologia informației este reglementat de legislația fiscală a Republicii Moldova.

În circumstanțele relatate instanța de recurs ajunge la concluzia că pretenția SRL „Ritlabs” cu privire la obligarea deducerii din suma impozitului unic achitat în Republica Moldova a impozitului pe venit achitat în Federația Rusă este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

Având în vedere faptul că instanțele de judecată ierarhic inferioare au interpretat eronat normele de drept material, 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 recursurile declarate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor, de a casa decizia din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 28 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și de a emite o nouă hotărâre privind respingerea acțiunii depuse de către SRL „Ritlabs”.

În conformitate cu art. 247, art. 248, alin. (1), lit. c) și alin. (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admit recursurile declarate de către Serviciul Fiscal de Stat și de către Ministerul Finanțelor.

Se casează decizia din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 28 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o nouă hotărâre prin care se respinge acțiunea depusă de către SRL „Ritlabs” împotriva Ministerului Finanțelor, Serviciului Fiscal de Stat, terț Ambasada Federației Ruse în Republica Moldova privind obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

Judecători

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh

Maria Ghervas