

Dosarul nr.3ra-975/22
2-21039220-01-3ra-20092022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud.: G. Cazacu)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud.: A. Minciuna, V. Negru, E. Palanciuc)

ÎNCHEIERE

01 februarie 2023

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Ala Cobăneanu
Iurie Bejenaru
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Firma „Ritlabs” Societate cu Răspundere Limitată

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Firma „Ritlabs” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova și Serviciului Fiscal de Stat, terț Ambasada Federației Ruse în Republica Moldova cu privire la obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

împotriva deciziei din 13 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care au fost admise apelurile depuse de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 30 septembrie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și emisă o decizie nouă de respingere a acțiunii depuse de Firma „Ritlabs” Societate cu Răspundere Limitată,

c o n s t a t ă:

La 16 martie 2021, Firma „Ritlabs” SRL a depus cerere de chemare în judecată, în procedura contenciosului administrativ, împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat, terț Ambasada Federației Ruse în Republica Moldova cu privire la obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

În susținerea acțiunii reclamanta a indicat că, la 03 februarie 2021 s-a adresat Ministerului Finanțelor cu cererea nr.3712, înregistrată cu nr. intrare 980-A, solicitând emiterea unui act administrativ individual, prin care suma impozitului pe venit achitată de către ea în calitate de rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) pentru anul 2019 să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic al rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației, pentru a evita dubla impunere pe venit a firmei.

La 11 februarie 2021, la poșta electronică, i-a fost notificat răspunsul nr.15/3-13/59 al Ministerului Finanțelor, prin care i s-a comunicat că, cererea nr.3712 din 03 februarie 2021 a fost remisă spre examinare (readresată) conform competenței Serviciului Fiscal de Stat în temeiul art.74 din Codul administrativ.

Nefiind de acord cu răspunsul nominalizat, la 12 februarie 2021, s-a adresat Ministerului Finanțelor cu cererea prealabilă nr.3722, solicitând examinarea și executarea cererii nr.3712 din 03 februarie 2021, însă până la moment nu a primit niciun răspuns, deși au trecut mai mult de 27 zile (termenul examinării fiind de 15 zile).

Reclamanta a reținut că, anterior la 17 noiembrie 2020, s-a adresat Serviciului Fiscal de Stat cu cererea nr.3648, solicitând scăderea (deducerea) din impozitul pe venit în contul curent al său a sumei de XXXXX de lei achitate în străinătate (Federația Rusă) în anul 2019.

La 28 decembrie 2020, a recepționat răspunsul nr.26-12/2-12/75043 din 18 decembrie 2020 al Serviciului Fiscal de Stat, prin care a primit refuz, drept motiv fiind invocat faptul că, aplicarea impozitului unic reprezintă un regim fiscal special de impozitare, cu o cotă diferențiată în raport cu alte categorii și impozite, și care nu cade în sfera de incidență a prevederilor Acordului și, în consecință, nu implică o dublă impozitare.

Exprimându-și dezacordul cu răspunsul primit, la 18 ianuarie 2021, Firma „Ritlabs” SRL s-a adresat Serviciului Fiscal de Stat cu cererea prealabilă nr.3700, solicitând executarea cererii nr.3648 din 17 noiembrie 2020, cu scăderea din impozitul pe venit în contul curent al său a sumei de XXXXX de lei achitate în străinătate în anul 2019.

La 19 februarie 2021, a recepționat răspunsul nr. 26-12/1-12/16496 din 17 februarie 2021 al Serviciului Fiscal de Stat, prin care a fost respinsă cererea prealabilă.

Reclamanta consideră că refuzurile Ministerului Finanțelor și al Serviciului Fiscal de Stat privind deducerea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului a sumei de XXXXX de lei achitate în străinătate (Federația Rusă) în anul 2019, sunt neîntemeiate și ilegale, pasibile anulării, din următoarele motive.

Din anul 1998, comercializează produsele sale peste hotarele Republicii Moldova, iar din anul 2018 este rezidentă al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”.

Relațiile dintre țările, unde sunt comercializate produsele firmei, sunt reglementate de tratate/acorduri/convenții internaționale la care Republica Moldova este parte.

La 12 aprilie 1996, Guvernul Republicii Moldova a semnat cu Guvernul Federației Ruse Acordul privind evitarea dublei impunerii pe venit în care au fost stipulate relațiile și acțiunile reciproce ale autorităților competente a fiecărui stat contractant, în special, ale Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova și cel al Federației Ruse (art.3 din Acord).

În anul 2019, fiind rezidentă al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, a obținut în Federația Rusă un venit în suma de XXXXX de lei (contravaloarea sumei de XXXXX de RUB), ce constituie venitul impozabil aferent activității în străinătate, iar suma impozitului reținut din acest venit, conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse de către companiile în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse, a constituit XXXXX de lei (echivalentul sumei

XXXXX de RUB), aplicându-se prevederile Acordului dintre Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit în Republica Moldova.

Firma „Ritlabs” SRL a reținut că, din suma venitului obținut în străinătate, a achitat un impozit în cota de 7%, stabilită de art.15 alin.(1) lit.a) din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, ce a constituit XXXXX de lei. Din suma impozitului achitat în Republica Moldova - cota de 10% stabilită la art.14 lit.a) din aceeași Lege, reprezintă suma „impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător”, ceea ce reprezintă suma de XXXXX de lei, care nu depășește suma impozitului pe venit reținut în Federația Rusă, respectiv pentru neadmiterea impozitării duble cu impozit pe venit, suma impozitului pe care l-a calculat și achitat în Republica Moldova urmează să fie redusă cu XXXXX de lei.

Până la aderarea la parcul pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, adică până la anul 2018, a depus la organul fiscal declarația anuală cu privire la impozitul pe venit (Forma „VEN12”), care conținea rubrica cu indicatorul „Impozitul pe venit achitat în străinătate” (codul 1601), unde indica suma impozitului pe venit reținut conform prevederilor legislației fiscale ale Federației Ruse de către companiile în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse.

Devenind la data de 17 ianuarie 2018 rezidentă al parcului pentru tehnologia informației „Moldova IT Park”, a început să completează declarația cu privire la impozitul unic (Forma „IU 17”), însă în aceasta lipsește rubrica cu indicatorul privind impozitul achitat în străinătate. Rezidenții parcului nu puteau să completeze forma veche („VEN12”) a declarațiilor pe impozitul pe venit.

Din acest motiv, s-a adresat cu acțiune în judecată împotriva Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat, solicitând scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului a sumei de XXXXX de lei achitate în străinătate *în anul 2018*.

Prin hotărârea din 28 octombrie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani acțiunea sa a fost parțial admisă și obligați Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat să emită act administrativ, prin care suma impozitului pe venit achitat de către ea ca rezident al parcului IT 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 a fost respinsă.

Reclamanta a subliniat că, deducerea impozitului pe venit achitat în străinătate în afara parcului IT, se face doar în baza declarațiilor privind impozitul pe venit (Forma „VEN12”), nefiind necesare prezentarea organului fiscal a unor acte suplimentare și nici efectuarea unui control fiscal, ci doar în situația în care organul fiscal are dubii referitor la sumele declarate acesta este în drept să efectueze un control fiscal.

Mai mult ca atât, deține acte justificative care confirmă suma impozitului pe venit reținut conform prevederilor legislației fiscale a Federației Ruse de către companiile (distribuitori) în Rusia și achitate în bugetul Federației Ruse, și anume, Informația nr.13-05/20058 din 13.10.2020 eliberată de Serviciul Fiscal al Federației Ruse, prin intermediul companiei de distribuție în Federația Rusă - XXXXX, despre venitul și

impozitul achitat de către Firma „Ritlabs” SRL în Federația Rusă în anul 2019 în sumă de XXXXX de RUB și informația nr.27-17/20610 din 30.06.2020 parvenită prin intermediul companiei de distribuție în Federația Rusă - XXXXX, privind impozitul achitat de firmă în anul 2019 în sumă de XXXXX de RUB, în total impozit pe venit achitat în Federația Rusă în anul 2019 este de XXXXX de RUB (echivalentul sumei de XXXXX de lei), care sunt reflectate și în actele de verificare a decontărilor reciproce între Firma „Ritlabs” SRL și XXXXX și XXXXX.

În pofida faptului existenței Acordului bilateral între Guvernul RM și cel al Federației Ruse, dânsa este impozitată dublu, atât în Federația Rusă cu 10%, cât și în Republica Moldova cu 7% (în total 17%) pentru unul și același venit (dintr-o singură bază impozabilă), ceea ce prejudiciază întreprinderea semnificativ, fiind în contradicție cu principiul bunei-credințe și a tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Totodată, potrivit art.22 din Acordul încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, (semnat la Moscova la 12 aprilie 1996, intrat în vigoare la 06 iunie 1997, publicat la 01 ianuarie 1998), dacă rezidentul unui Stat contractant realizează venituri sau deține proprietate în celălalt Stat contractant, care în corespundere cu prevederile prezentului Acord pot fi impuse în celălalt Stat Contractant, atunci primul Stat Contractant menționat permite: a) scăderea din impozitul pe venit al acestui rezident a sumei impozitului pe venit, plătită în acest celălalt Stat contractant; b) scăderea din impozitul pe proprietate a acestui rezident a sumei impozitului pe proprietate, plătită în acest celălalt Stat contractant. Această scădere însă nu va putea depăși suma impozitului primului Stat pe venitul sau pe proprietatea menționată, calculat conform legislației fiscale a acestui Stat.

Conform art.2 și art.3 din Acord, prezentul Acord se va aplica la impozitele pe venit și pe proprietate percepute în numele Statului contractant, indiferent de modul în care sunt percepute. Vor fi considerate impozite pe venit și pe proprietate toate impozitele percepute pe venitul total ori pe valoarea proprietății, sau din anumite elemente ale acestora. Impozitele asupra cărora se va aplica prezentul Acord sunt:

a) în cazul Federației Ruse:

- impozitul pe beneficiul (venitul) întreprinderilor și organizațiilor;
- impozitul pe venitul persoanelor fizice;
- impozitul pe proprietatea întreprinderilor;
- impozitul pe proprietatea persoanelor fizice;

b) în cazul Republicii Moldova:

- impozitul pe beneficiul (venitul) întreprinderilor;
- impozitul pe venitul persoanelor fizice;
- impozitul pe proprietate.

Astfel, prevederile Acordului se aplică la orice impozit perceput pe venitul total sau din anumite elemente ale acestuia, indiferent la denumirea acestui impozit în Stat contractant.

Reieșind din prevederile art.14 din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației (în redacția legii aplicabile speței), sumele achitate de rezidenții parcului cu titlu de impozit unic perceput de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației se vor încasa la Ministerul Finanțelor într-un cont trezorerial de încasări, fiind ulterior repartizate: a) la bugetul de stat: impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător – 10,0%.

În viziunea reclamantei, impozitul unic, perceput din venitul total, cade sub incidența prevederilor Acordului drept impozit pe venit, iar suma de 10%, din suma impozitul 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 al Republicii Moldova în sensul evitării dublei impunerii, deoarece această sumă de venit a fost deja impozitată în străinătate.

Cererile adresate Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat au avut drept scop respectarea de către aceste autorități a tratatului internațional întru evitarea dublei impunerii pe venit, în special, a solicitat Ministerului Finanțelor emiterea unui act administrativ individual favorabil, prin care suma impozitului pe venit achitată de către ea ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) pentru *anul 2019* să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic al rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației pentru evitarea dublei impunerii pe venit a firmei, iar de la organul fiscal a solicitat scăderea din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului SRL „Ritlabs” a sumei de XXXXX de lei achitate în străinătate în anul 2019.

Cu toate acestea, Serviciul Fiscal de Stat în răspunsul său a comunicat că „convențiile/acordurile pentru evitarea dublei impunerii 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 al RM și de Legea nr.77/2016”. În răspuns s-a făcut referire și la prevederile art.14¹, art.367 și 368 din Codul fiscal al RM și la art.15 din Legea nr.77/2016 din 21.04.2016 cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, care însă nu au tangență la obiectul litigiului.

De altfel, opinia Serviciului Fiscal de Stat este eronată referitor la faptul că prevederile Acordului nu se extind asupra impozitului unic (impozit cu cota de 7% din venitul din vânzări) reglementat de Legea nr.77/2016, deoarece ultimul include și suma „impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător” cu cota de 10% (art.14 lit.a) din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației.

Afară de aceasta, art.2 din Acordul bilateral prevede că, vor fi considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total, și că acestea se vor aplica, de asemenea, oricăror impozite identice sau în esență similare, care vor fi percepute de oricare dintre Statele contractante în plus sau în locul impozitelor existente.

Totodată, conform art.4 din Constituția Republicii Moldova, dacă există neconcordanțe între pactele și tratatele la care Republica Moldova este parte și legile ei interne, prioritate au reglementările internaționale.

Prioritatea tratatelor internaționale asupra legislației fiscale naționale este prevăzută și în textul art.4 din Codul fiscal, potrivit căruia, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

La fel, art.79³ alin.(1) din Codul fiscal statuează că, aplicarea tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea se efectuează în modul stabilit de prevederile tratatelor internaționale și ale legislației fiscale din Republica Moldova. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

A notat că, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (cu sediul în Franța) reprezintă un forum internațional de dezbateră prin intermediul căruia 30 de guverne cooperează pentru identificarea celor mai adecvate soluții la provocările economice și sociale ale globalizării. Obiectivul central al OCDE îl constituie dezvoltarea economică, consolidarea sistemelor de piață și extinderea comerțului liber.

Totodată, potrivit Hotărârii nr.55 din 14.10.1999 a Curții Constituționale a Republicii Moldova privind interpretarea unor prevederi ale art.4 din Constituție, tratatele internaționale ratificate și cele la care Republica Moldova a aderat sunt parte componentă a cadrului legal al Republicii Moldova și devin norme ale dreptului ei intern.

Cele menționate atestă că, Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat trebuiau să respecte tratatele internaționale în calitate de norme ale dreptului intern al Republicii Moldova. Aceste autorități nu sunt în drept să refuze implementarea Acordului de evitare a impozitării duble încheiat în Guvernul RM și cel al Federației Ruse doar din motivul că trecere în cont nu este prevăzută de legislația în vigoare.

Reclamanta consideră că autoritățile pârâte sub noțiunea de „*legislația în vigoare*”, eronat interpretează doar Codul fiscal al Republicii Moldova și alte legi speciale ale Republicii Moldova în domeniul fiscal, excluzând tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte, fapt ce contravine art.4 din Constituție.

Subsecvent, art.1 alin.(2) din Legea nr.595 din 24.09.1999 privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova (cu modificări ulterioare), prevede că, aplicarea, tratatelor internaționale ale Republicii Moldova se exercită în conformitate cu Convenția de la Viena cu privire la dreptul tratatelor, adoptată la 23 mai 1969, care a fost ratificată prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova nr.1135 din 04.08.1992 despre aderarea Republicii Moldova la convențiile internaționale, publicată la 30.12.1998 în *Tratate Internaționale nr.4*, art. 54.

Mai mult ca atât, prevederile Convenției de la Viena sunt frecvent utilizate de către Curtea Constituțională a Republicii Moldova în materie de drept internațional, pentru interpretarea diferitor tratate, în care Republica Moldova este parte.

Potrivit art.26 și art.27 din Convenția de la Viena, orice tratat în vigoare leagă părțile și trebuie să fie executat de ele cu bună-credință, o parte nu poate invoca dispozițiile dreptului său intern pentru a justifica neexecutarea unui tratat.

Asemenea prevederi se regăsesc și în textul art.19 din Legea nr.595 din 24.09.1999 privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova, care cert statuează că, tratatele internaționale se execută cu bună-credință, în conformitate cu principiul „*pacta sunt servanda*”. Republica Moldova nu poate invoca prevederile legislației sale interne ca justificare a neexecutării unui tratat la care este parte.

Prin noțiunea de „*bună-credință*” se înțelege intenția dreaptă, diligența și abținere de prejudiciere a unei alte persoane; obligația unui stat membru să se abțină de la invocarea dispozițiilor dreptului său intern în scopul neexecutării unui tratat.

În scopul implementării Acordului de evitare a impozitării duble, sensul impozitului prevalează asupra denumirii lui în țara-membru.

Prin noțiunea de *impozit* se înțelege, în primul rând, baza de calcul (baza impozabilă), proveniența și subiectul.

Cu toate acestea, Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat au invocat unele prevederi ale legislației naționale în special, Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației nr.77 din 21.04.2016, Codul fiscal și alte legi ale Republicii Moldova în domeniul fiscal, drept justificare a neexecutării unui tratat la care Republica Moldova este parte. Or, anume Ministerul Finanțelor conform art.20, art.21, art.22 și art.23 din Legea nr.595 din 24.09.1999 privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova, îi revine obligația să asigure executarea acordurilor/tratatelor/convențiilor internaționale la care este parte Republica Moldova în ceea ce ține de garantarea condițiilor de evitare a impozitării duble.

Prin urmare, rezidentul IT parcului, conform opiniei greșite ale părților, dintr-o singură bază impozabilă (venitul din vânzări) urmează să achite impozit pe venit de 2 ori, câte unul în fiecare stat contractat, ceea ce în consecință prejudiciază contribuabilului semnificativ și este contrar principiului bunei-credințe. Adică impozitul unic în mărime de 7% din venitul total al vânzărilor, este nu altceva decât un „*impozit pe venit*” atât conform regulilor de interpretare stabilite la art.31 din Convenția de la Viena (care obligă să folosească sensul obișnuit al termenilor), cât și la art.2 din Acordul bilateral încheiat între Guvernul Republicii Moldova și al Federației Ruse, care cert statuează că, vor fi considerate *impozite pe venit* toate impozitele percepute pe venitul total, indiferent de denumirea lor, care, deși pot avea altă denumire în legislația națională, în esență sunt aceleași.

Astfel, utilizarea de către Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat a termenului „*impozit unic*”, care în esență reprezintă „*impozitul pe venit*”, nu poate servi drept temei de a interzice evitarea dublei impunerii a impozitului pe venit achitat în străinătate, mai ales când art.1 din Acordul nominalizat supra prevede că, acesta se

va aplica la impozitele pe venit indiferent de modul în care sunt percepute (de exemplu, lunar, anual, trimestrial etc.).

Din aceste considerente, sunt incorecte concluziile organului fiscal precum că, convențiile/acordurile pentru evitarea dublei impuneri se aplică doar asupra impozitului pe venit, și în anumite cazuri, asupra impozitului pe capital sau proprietate, respectiv prevederile acestora nu pot fi extinse asupra impozitului unic reglementat de titlul X al Codului fiscal și de Legea nr. 77/2016.

Respectiv, având în vedere că Acordul bilateral dintre Republica Moldova și Federația Rusă nu reglementează rezerve sau excepții pentru rezidenții ai IT parcurilor sau a zonelor economice libere, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și Serviciul Fiscal de Stat sunt obligați să asigure implementarea prevederilor Acordului integral. Or, neexecutarea, de către o țară, a prevederilor Acordului internațional, afectează grav și interesele altei țări, la caz, a Federației Ruse.

Firma „Ritlabs” SRL rezumă că este greșită concluzia organului fiscal că IT parcul pentru tehnologia informației „Moldova IT Park” este implementat un regim fiscal mai favorabil, întrucât Acordul nu prevede excepții în dependența de un regim fiscal mai favorabil sau mai puțin favorabil. În orice caz, statul contractant urmează se asigure evitarea dublei impuneri.

Mai mult ca atât, art.27 din Convenția de la Viena, imperativ statuează că, tratatul trebuie să fie interpretat în lumina obiectului și scopului său. Iar, art.31 alin.(2) din Convenție, prevede că, în vederea interpretării unui tratat, contextul cuprinde, în afară de text, preambul și anexe.

Din cele relatate rezultă că, scopul esențial al Acordului, conform preambulului acestuia, este „*evitarea dublei impuneri pe venit*”, fiecare stat contractant urmând să interpreteze Acordul în asemenea mod ca prin toate măsurile posibile să elimine dubla impunere pe venit, chiar și când unele prevederi ale legislației naționale sunt vagi sau neclare.

În contextul enunțat, Firma „Ritlabs” SRL a solicitat admiterea acțiunii, obligarea Ministerului Finanțelor să emită act administrativ individual favorabil, prin care suma impozitului pe venit achitată de către ea ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) *pentru anul 2019* să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic al rezidentului parcurilor pentru tehnologia informației, pentru a evita dubla impunere pe venit a firmei, precum și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită act administrativ individual favorabil, prin care să fie dedusă (scăzută) din impozitul pe venit în contul curent al contribuabilului SRL „Ritlabs” suma de XXXXX de lei achitată în străinătate (Federația Rusă) *în anul 2019* conform cererii nr.3648 din 17 octombrie 2020.

Prin hotărârea din 30 septembrie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani a fost parțial admisă acțiunea depusă de Firma „Ritlabs” SRL. Au fost obligați Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat să emită act administrativ individual favorabil, prin care suma impozitului pe venit achitat de Firma „Ritlabs” SRL, ca rezident al parcului IT în străinătate (Federația Rusă) *pentru anul 2019*, să fie dedusă (scăzută) din suma impozitului unic a rezidentului parcurilor pentru tehnologia

informației – componenta impozitului pe veni. În rest, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

La 06 octombrie 2021, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii primei instanțe, iar la 18 ianuarie 2022, a prezentat motivarea apelului (având în vedere că hotărârea integrală a primei instanțe a fost notificată apelantului la 28 decembrie 2021), solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii primei instanțe în parte admiterii acțiunii, cu emiterea în această parte a unei hotărâri noi de respingere integrală a acțiunii depuse de Firma „Ritlabs” SRL ca neîntemeiată.

La 08 octombrie 2021, prin intermediul oficiului poștal, Ministerul Finanțelor a depus apel împotriva hotărârii primei instanțe, iar la 13 ianuarie 2022, prin intermediul poștei electronice, a prezentat motivarea apelului (având în vedere că la 28 decembrie 2021 apelantului i-a fost notificată hotărârea integrală a primei instanțe f.d.133), solicitând admiterea acestuia, casarea integrală a hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei hotărâri noi de respingere integrală a acțiunii depuse de Firma „Ritlabs” SRL ca neîntemeiată.

Prin decizia din 13 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău au fost admise apelurile depuse de Ministerul Finanțelor și Serviciul Fiscal de Stat, casată integral hotărârea din 30 septembrie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și emisă o decizie nouă de respingere a acțiunii depuse de Firma „Ritlabs” SRL.

Instanța de apel a motivat decizia prin faptul că, 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 la 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.

Instanța a stabilit că, Firma „Ritlabs” SRL, 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.

La fel, legislația fiscală în vigoare a Republicii Moldova reglementează 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.

Totodată, cu trimitere la prevederile art.379 alin. (1) din Codul fiscal, art.14 și art.15 alin.(4) din Legea nr.77 din 21 aprilie 2016, instanța de apel a constatat că, *impozitul unic* impus rezidenților parcului pentru tehnologia informației *poate fi modificat numai prin lege*.

Instanța de apel a considerat just și întemeiat refuzul organului fiscal privind trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în străinătate de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, deoarece 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. Or, instanța judecătorească nu deține competență de a modifica componența impozitului unic achitat în străinătate de SRL „Ritlabs” ca rezident al parcului pentru tehnologia informației.

Totodată, instanța de apel a considerat neîntemeiat argumentul SRL „Ritlabs” precum că, la caz, urmează a fi aplicate prevederile Acordului bilateral din 12 aprilie 1996 încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impunerii pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, deoarece acest Acord, în special la art.2 și art.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. Corespunzător, se deduce că, impozitul unic instituit pentru rezidenții parcului pentru tehnologia informației este distinct de impozitul pe venit pentru activitatea de întreprinzător, având obiecte diferite de impozitare.

Nu a fost reținut nici argumentul reclamantei precum că, în litigiu ar fi aplicabil art.12 din Acord, care reglementează o altă categorie de venituri și anume, venituri obținute din drepturi de autor și licențe, fiindcă impozitul unic instituit pentru rezidenții parcului pentru tehnologia informației este distinct de orice alte impozite prevăzute atât în art.6 alin.(5) din Codul fiscal, cât și în Acordul din 12 aprilie 1996.

Pe final, instanța de apel a concluzionat că SRL „Ritlabs” urmează a fi suspusă impozitării conform prevederilor legislației a Republicii Moldova, adică să achite *impozitul unic* ca rezident al parcului pentru tehnologia informației stabilit prin Legea nr.77 din 21 aprilie 2016 la capitolul I, titlul X din Codul fiscal. Faptul că, Firma „Ritlabs” SRL a achitat impozitul pe venit în Federația Rusă nu o scutește de la plata impozitului unic special stabilit prin Legea nr.77/2016 și capitolul I, titlul X din Codul fiscal, care reglementează un regim special de impozitare a rezidenților parcului pentru tehnologia informației.

La 28 iulie 2022, Firma „Ritlabs” SRL a depus recurs împotriva deciziei instanței de apel, iar la 13 octombrie 2022 a prezentat motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 13 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău, cu emiterea unei decizii noi de admitere a acțiunii.

În susținerea recursului Firma „Ritlabs” SRL a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță, apreciind arbitrar probele administrate, nu au fost dovedite circumstanțele considerate de instanța de apel ca fiind stabilite, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material, în special nu au fost aplicate prevederile Acordului bilateral din 12 aprilie 1996 încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse, în vigoare din 06 iunie 1997, care au prioritate față de legislația națională a Republicii Moldova, fapt ce rezultă și din art.4 din Constituția Republicii Moldova și art.1 alin.(2) din Legea privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova nr.595 din 24 septembrie 1999.

Recurenta consideră eronată concluzia instanței de apel precum că, impozitul unic instituit pentru rezidenții parcului pentru tehnologia informației este distinct de impozitul pe venit pentru activitatea de întreprinzător, având obiecte diferite de impozitare, deoarece art.2 din Acordul nominalizat, cert statuează că, vor fi considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total, iar art.4 prevede că, Acordul se va aplica, de asemenea, oricăror impozite identice sau în esență similare, care vor fi percepute de oricare dintre Statele Contractante după data semnării prezentului Acord în plus sau în locul impozitelor existente.

De fapt, impozitul, pe care companiile rezidente a parcurilor pentru tehnologiile informaționale în Republica Moldova îl achită în corespundere cu prevederile art.15 din Legea nr.77/2016, adică impozitul unic în mărime de 7% din venitul total al vânzărilor, nu este alt ceva decât un impozit pe venit atât conform regulilor de interpretare stabilite în art.31 din Convenția de la Viena (care obligă să folosească sensul obișnuit al termenilor), cât și în art.2 din Acordul bilateral, care stipulează că, vor fi considerate impozite pe venit toate impozitele percepute pe venitul total, indiferent de denumirea lor, care, deși pot avea altă denumire în legislația națională, în esență sunt aceleași.

Prin urmare, utilizarea termenului „impozit unic”, care de fapt constituie un impozit pe venit, nu poate servi drept temei de a refuza evitarea dublei impuneri fiscale a impozitului pe venit achitat în străinătate (Federația Rusă), mai ales că, art.1 din Acordul bilateral prevede că, prezentul Acord se va aplica la impozitele pe venit și pe proprietate percepute în numele Statului contractant, indiferent de modul în care sunt percepute.

Potrivit art.14 din Legea cu privire la parcurile pentru tehnologia informației, 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.

Recurenta a reținut că, impozitul unic, fiind perceput din venitul total, cade sub incidența prevederilor Acordului bilateral încheiat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale, ca fiind drept impozit pe venit, iar suma de 10% din suma impozitului unic achitat de rezident al parcului IT, la bugetul de stat al Republicii Moldova, urmează să fie luată în considerație de organul fiscal în sensul evitării dublei impuneri, deoarece suma respectivă de venit a fost deja impozitată pe anul 2019 în străinătate (Federația Rusă).

Este greșită alegația instanței de apel precum că, achitând impozitul pe venit în Federația Rusă nu o scutește de achitarea impozitului unic special stabilit prin Legea nr.77/2016, or, Curtea de Apel Chișinău, ignorând totalmente prevederile convențiilor internaționale, ilegal a dedus că SRL „Ritlabs” urmează să fie impozitată dublu pentru unul și același venit, atât în străinătate, cât și pe teritoriul Republicii Moldova.

La moment este impozitată în Federația Rusă cu 10% și în Republica Moldova cu 7% (în total 17%) pentru unul și același venit (dintr-o singură bază impozabilă), ceea ce prejudiciază semnificativ întreprinderea.

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

Conform art. 245 alin.(1) și (2) din Codul 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 Chișinău a pronunțat decizia contestată la 13 iulie 2022, în ședință publică.

Actele cauzei atestă că copia dispozitivului deciziei instanței de apel a fost notificată la data 26 iulie 2022 atât Firmei „Ritlabs” SRL, cât și reprezentantului împuternicit, avocatul Igor Selchin, la adresele electronice ale acestora, fapt ce se confirmă prin scrisoarea electronică anexată la actele cauzei (f.d.192-193).

Totodată, din materialele dosarului rezultă că, copia deciziei integrale a instanței de apel a fost notificată la 16 septembrie 2022, prin intermediul poștei electronice, atât Firmei „Ritlabs” SRL, cât și reprezentantului împuternicit al acesteia, avocatul Igor Selchin, fapt ce rezultă din scrisoarea atașată la dosar (f.d.198).

Astfel, recursul inițial din 28 iulie 2022 și cel motivat din 13 octombrie 2022, au fost depuse de Firma „Ritlabs” SRL cu respectarea prevederilor art.245 din Codul administrativ.

La 14 octombrie 2022, întru respectarea dreptului părților la un proces echitabil, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Ministerului Finanțelor, Serviciului Fiscal de Stat și Ambasadei Federației Ruse în Republica Moldova copia recursului depus de Firma „Ritlabs” SRL, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referințelor (f.d.206).

La 24 octombrie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință, solicitând să fie declarat inadmisibil recursul depus de Firma „Ritlabs” SRL, cu menținerea deciziei instanței de apel, pe care o consideră legală și întemeiată, emisă cu respectarea prevederilor legislației în vigoare a Republicii Moldova.

Alte referințe nu au fost depuse.

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

În conformitate cu art.246 alin.(1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin.(2) din art.246 din Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să

însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

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

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopativ al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

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

De asemenea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ.

Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct.38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct.230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct.85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct.45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de

drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p.141,§39).

La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6§1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, §31, Seria A, nr.212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Firma „Ritlabs” SRL.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul depus de Firma „Ritlabs” Societate cu Răspundere Limitată, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Ala Cobăneanu

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron