

DECIZIE

28 mai 2014

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecătorii

Nicolae Clima
Tatiana Vieru, Ion Guzun
Oleg Sternioală, Svetlana Novac

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de
Inspectoratul Fiscal de Stat r. Orhei,

în cauza civilă la acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată
„Pietrișul” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat r-nul Orhei privind contestarea
actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 15 ianuarie 2014, prin care a fost
respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Orhei, fiind menținută
hotărârea Judecătoriei Orhei din 30 septembrie 2013, prin care acțiunea a fost admisă
parțial,

a c o n s t a t a t:

La 24.08.2011 reclamantul SRL „Pietrișul” a depus acțiune împotriva IFS Orhei
cu privire la revocarea parțială a deciziei nr.816c din 16.06.2011.

În motivarea acțiunii, reclamantul a indicat că în privința întreprinderii
SRL „Pietrișul” a fost efectuat controlul fiscal în incinta IFS Orhei cu privire la
perioada de activitate 01.01.2007-31.03.2011. În urma controlului a fost întocmit
Actul de control nr.3-484746 din 25.05.2011, la care reclamantul a prezentat
dezacord la 07.06.2011 în conformitate cu art.216 alin.(8) Cod Fiscal, iar IFS Orhei a
emis Decizia nr.816c din 16.06.2011 în această privință.

La 28.06.2011, reclamantul a depus cerere prealabilă către IFS Orhei, în care a
solicitat anularea în parte a deciziei nr. 816c din 16.06.2011, însă pârâtul a respins
cererea prin decizia nr.1102-c din 25.07.2011.

Astfel, reclamantul s-a adresat în judecată, deoarece consideră ilegală decizia
nr.816c din 16.06.2011, pentru că în Actul de control nr.5-649373 din 25.05.2011 și
Decizia respectivă, IFS Orhei a indicat că potrivit art.24 alin.(1) Cod Fiscal nu se
permit la deduceri în scopuri fiscale serviciile de alimentație, de protecție, întrucât nu
țin de activitatea de întreprinzător. Totodată, IFS Orhei a susținut că nu se permite
trecerea în cont a TVA aferent facturilor fiscale eliberate de ÎL „S.Vartic” pentru
servicii de alimentație ca protecție, conform art.102 Cod Fiscal.

Reclamantul a indicat că Guvernul RM nu a reglementat modul de documentare
a cheltuielilor de acordare a alimentației de protecție coroborat cu art.24 alin.(10)
Cod Fiscal și art.242 alin.(2) Codul Muncii, iar conform Hotărârii Guvernului
nr.1487 din 31.12.2004, lucrările de exploatare subterană a minelor, care de fapt
constituie obiectul activității SRL „Pietrișul”, sunt calificate ca lucrări în condiții de

muncă deosebit de grele și vătămătoare, care impun respectarea de către reclamant a prevederilor art.225 lit.p) și art.242 alin.(1) Codul Muncii, adică alimentația de protecție se acordă gratuit.

Reclamantul a menționat, că pe de o parte este obligat să asigure cu alimentație de protecție angajații săi antrenați în activitățile extractive, iar pe de altă parte cuantumul, categoriile și modalitate de acordare a acestei alimentații nu sunt reglementate în condițiile legii în vigoare.

Reclamantul a invocat că a încheiat contract cu întreprinderea specializată ÎL„S.Vartic”, privind asigurarea cu alimentație a angajaților SRL„Pietrișul”, iar conform p.3.2. din contract, obligația întreprinderii specializate era să asigure rația alimentară, prevăzută în anexă.

În acest context, reclamantul consideră lipsite de suport concluziile IFS Orhei, precum că respectivul contract pentru prestarea serviciului de alimentație a angajaților nu ține de activitatea de întreprinzător, în situația când legislația prescrie expres acordarea alimentației de protecție în cazul SRL„Pietrișul”, iar deductibilitatea cheltuielilor ce țin de protecția muncii este prevăzută, totodată, la art.10 alin.(6) din Legea securității și sănătății în muncă nr.186 din 10.07.2008.

Reclamantul a indicat că legislația nu prevede expres modalitatea de perfectare a facturilor fiscale în cazul livrărilor alimentației de protecție și că SRL„Pietrișul” nu poartă răspundere pentru perfectarea corectă a facturilor fiscale, aceasta fiind pe responsabilitatea furnizorului, în speță ÎL„S.Vartic”.

Reclamantul a menționat, că decizia contestată este ilegală și în partea taxei pentru folosirea drumurilor, deoarece, contrar prevederilor legislației fiscale, IFS Orhei eronat a constatat încălcări fiscale privind diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor, întrucât autovehiculul „SAZ 3507” reprezintă utilaj tehnologic care nu se folosește pentru transportarea mărfurilor sau producției, nu părăsește perimetrul minei, nu se supune testării tehnice, deci nu se pot imputa în acest sens termeni de plată a taxei potrivit art.340 alin.(3) Cod Fiscal.

De asemenea, reclamantul consideră ilegală decizia contestată și în partea ce se referă la premiile de sărbători, deoarece în conformitate cu prevederile legilor bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anii 2007 și 2009, plătitorii la acest buget sunt obligați să transfere contribuțiile de asigurări sociale aferente salariilor calculate și alte recompense, în mărimea cuvenită, modul și la termenele stabilite în anexa nr.3.

Or, reclamantul consideră că plata premiilor achitate cu ocazia sărbătorilor nu sunt plăți salariale sau alte recompense, întrucât nu sunt condiționate de prestarea unei munci sau serviciu de către angajat. Acestea sunt plătite cu ocazia unor evenimente în afara muncii, cu ocazia zilelor de sărbătoare, plăți care nu sunt parte componentă a bazei de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii (CAS) pentru anii 2007 și 2009. Consideră eronată includerea premiilor plătite în anul 2007 cu ocazia sărbătorilor (oficiale și profesionale) în baza de calcul a CAS și PAM, tocmai din acest motiv – premiile nu constituie salariu pentru munca executată sau ce urmează a fi executată, ci au fost acordate cu prilejul sărbătorilor în anul 2007 și nu pot fi calificate nici ca alte recompense, întrucât alte recompense plătite de angajator pentru angajat constituie baza impozabilă cu PAM începând cu 01.01.2008.

Din considerentele enunțate mai sus, reclamantul a solicitat revocarea parțială a deciziei IFS Orhei nr.816c din 16.06.2011.

Prin hotărârea Judecătoriei Orhei din 30.09.2013, s-a admis acțiunea înaintată de SRL„Pietrișul” împotriva IFS Orhei privind revocarea parțială a actului administrativ

contestat. S-a anulat decizia IFS Orhei din 16.06.2011 nr.816c, în partea ce ține de sancțiunile aplicate pentru calculele referitoare la alimentarea angajaților și încasarea impozitelor legate de premiile de sărbători acordate angajaților SRL „Pietrișul”. În rest acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 15.01.2014, a fost respins apelul declarat de IFS Orhei, fiind menținută hotărârea primei instanțe din 30.09.2013.

La 18.03.2014, IFS Orhei a declarat recurs, solicitând casarea hotărârilor judecătorești și emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului a invocat art. 432 CPC, precum că la examinarea acțiunii instanțele judecătorești au încălcat și au aplicat eronat normele de drept material.

Recurentul afirmă, că verificând legalitatea și temeinicia hotărârii primei instanțe, instanța de apel a interpretat eronat normele de drept material cu privire la art.117 alin.2, pct.7 Cod Fiscal, ce prevede informațiile obligatorii ce trebuie să le conțină factura fiscală. Recurentul consideră, că urmează a fi apreciat critic argumentul de care s-a prevalat instanța de judecată, precum că perfectarea corectă a facturii fiscale ține de responsabilitatea furnizorului, iar aceasta în baza art.19 alin.(14) al Legii contabilității nr.113 din 27.04.2007, care expres prevede în privința contabilului-șef (șefului serviciului contabil), că i se interzice să primească spre executare documente privind faptele economice ce contravin actelor legislative și normative, deci intimatul nu trebuia să accepte facturile respective.

Cât privește premiile acordate de către patron angajaților, recurentul consideră că decizia instanței de apel din 15.01.2014 vine în contradicție cu Legea bugetului asigurărilor sociale de Stat pentru anul 2007, nr.405 din 15.12.06, Legea bugetului asigurărilor sociale de Stat pentru anul 2009, nr.262 din 11.12.08 și Legea fondurilor asigurare de asistență medicală nr.1593 din 26.12.2002, de unde rezultă că instanța de apel nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată.

Totodată, referitor la scrisoarea nr.17-2/1-14-479-3053 din 27.05.2009, care ar explica precum că premiile de sărbători nu constituie bază de calcul a contribuțiilor, recurentul a relevat că potrivit scrisorii menționate IFPS a examinat adresarea nr.03/14 din 04.05.2009 prin care s-a expus referitor la premiile care sunt achitate foștilor angajați pensionari și nu angajaților, deci instanța urmează să aprecieze critic aceste argumente ale reclamantului.

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

Prin prisma normei citate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul declarat de SRL „Pietrișul”, ca fiind depus în termen, deoarece scrisoarea privind expedierea copiei deciziei pentru cunoștință este datată cu 28.01.2014, însă date privind recepționarea acesteia la materialele cauzei nu sunt.

În conformitate cu art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis, cu casarea parțială a hotărârilor judecătorești și emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii din următoarele considerente.

În conformitate cu art.445 alin.(1) lit.b) CPC, instanța de recurs, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, pronunțând o nouă hotărâre.

Din materialele dosarului s-a constatat că SRL „Pietrișul” a depus acțiune împotriva IFS Orhei privind anularea actului administrativ și anume revocarea parțială a deciziei organului fiscal nr.816c din 16.06.2011.

Fiind investită cu examinarea prezentului litigiu, prima instanță s-a pronunțat în favoarea admiterii acțiunii.

Pentru a emite soluția enunțată, instanța a reținut că IFS Orhei a efectuat control fiscal la SRL „Pietrișul”, fiind vizată perioada de activitate 01.01.2007-31.03.2011, în urma căruia a întocmit Actul de control nr.3-484746 din 25.05.2011 și a emis Decizia nr.816c din 16.06.2011 de aplicare a sancțiunii fiscale față de contribuabil.

Prima instanță a reținut că la emiterea acestei decizii nu s-a ținut cont de prevederile art.24 alin.(1) Cod Fiscal, potrivit căruia se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Instanța de apel s-a pronunțat la fel în favoarea admiterii acțiunii, menținând hotărârea primei instanțe, prin care a reținut că instanța de fond în mod corect a dispus anularea deciziei IFS Orhei nr.816c din 16.06.2011 în partea ce ține de premiile de sărbători achitate în baza ordinului reclamantei cu nr.10 din 24.08.2007.

Instanța de apel a menționat, că deși în conformitate cu prevederile legilor bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anii 2007 și 2009, plătitorii la acest buget sunt obligați să transfere contribuțiile de asigurări sociale, însă conform anexei nr.3 ale legilor respective se consideră recompensă orice sumă plătită de angajator angajatului său (în folosul lui) pentru lucrări sau servicii, cu excepția drepturilor și veniturilor la care nu se calculează contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii.

Astfel, instanța de apel a ajuns la concluzia precum că plata premiilor achitate cu ocazia sărbătorilor nu sunt plăți salariale sau alte recompense, întrucât nu sunt condiționate de prestarea unei munci sau serviciu de către angajat. Acestea sunt plătite cu ocazia unor evenimente în afara muncii, cu ocazia zilelor de sărbătoare, respectiv nu sunt parte componentă a bazei de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii pentru anii 2007 și 2009.

În consecință, instanța de apel a ajuns la concluzia precum că este eronată includerea premiilor plătite pentru anul 2007 cu ocazia sărbătorilor (oficiale și profesionale) în baza de calcul, deoarece aceste plăți nu constituie plăți pentru munca executată, adică salariu și nu pot fi calificate nici ca alte recompense, întrucât alte recompense plătite de angajator în folosul angajatului său constituie baza impozabila începând cu 01.01.2008.

Verificând legalitatea și temeinicia hotărârilor contestate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră neîntemeiată, eronată și contrară normelor de drept material soluția instanțelor judecătorești cu privire la admiterea acțiunii de anulare a actului administrativ în partea ce ține de sancțiunile fiscale aplicate contribuabilului pentru deducerea premiilor acordate de către angajator.

Astfel, după cum s-a menționat, în urma controlului fiscal efectuat în incinta IFS Orhei, în privința întreprinderii SRL „Pietrișul” a fost întocmit Actul de control nr.3-484746 din 25.05.2011.

La 07.06.2011, reclamantul a prezentat dezacordul la actul de control care, după ce a fost examinat de IFS Orhei, s-a emis Decizia nr.816c din 16.06.2011, prin care s-a aplicat sancțiunea fiscală față de contribuabil în sumă totală de 23854 lei.

La 28.06.2011, reclamantul a depus cerere prealabilă către IFS Orhei, prin care a contestat actul de control și decizia de sancționare, prin care a solicitat anularea parțială a deciziei nr.816c din 16.06.2011.

Însă, la 25.07.2011, IFS Orhei a emis decizia nr.1102c prin care a considerat neîntemeiată contestația înaintată de către contribuabil, respingând-o și menținând decizia de aplicare a sancțiunii fiscale nr.816c din 16.06.2011.

Din materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție constată că administrația SRL „Pietrișul” a acordat premii angajaților săi în perioada anilor 2007 și 2009 (f.d.90-92, vol.I).

Totodată, Colegiul constată că la baza deciziei IFS Orhei nr.816c din 16.06.2011, de aplicare a sancțiunilor fiscale față de SRL „Pietrișul”, pentru deducerea ilegală a premiilor acordate de către angajator, organul fiscal s-a condus de Legea bugetului asigurărilor sociale de Stat pentru anul 2007, nr.405 din 15.12.06, și Legea bugetului asigurărilor sociale de Stat pentru anul 2009, nr.262 din 11.12.08.

Or, potrivit actelor normative sus-indicate, la anexa nr.5 care este parte integrantă a acestor legi, unde sunt reflectate toate tipurile de venituri din care nu se calculează contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, premiile acordate de angajatori către angajații săi nu sunt specificate.

Ca urmare, premiile respective nu pot diminua baza de impozitate și nu pot fi deduse ca și cheltuieli exceptate de la impozitare.

Luând în considerație actele normative expuse, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia că este neîntemeiată solicitarea de SRL „Pietrișul” privind anularea actului administrativ emis de IFS Orhei, prin care s-a dispus aplicarea sancțiunii sub formă de amendă fiscală pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale pe anii 2007 și 2009.

Tot din aceste considerente, instanța de recurs ajunge la concluzia că este ilegală și soluția instanțelor judecătorești inferioare privind admiterea parțială a acțiunii înaintate de SRL „Pietrișul”, prin care a fost anulată Decizia IFS Orhei nr.816c din 16.06.2011, în ceea ce privește sancțiunile aplicate contribuabilului SRL „Pietrișul” pentru neîncasarea contribuțiilor de asigurări sociale legate de premiile de sărbători acordate angajaților întreprinderii.

Prin urmare, instanța de recurs constată legalitatea deciziei contestate în această parte și respinge cerința privind anularea punctului 4 din Decizia nr.816c din 16.06.2011 emisă de IFS Orhei – în partea în care s-a dispus aplicarea sancțiunii sub formă de amendă fiscală în mărime de 100% pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale în sumă totală de 18951 lei.

Cât privește invocarea de către recurent a faptului precum că instanța de apel a interpretat eronat normele de drept material prevăzute la art.117 alin.2, pct.7,8 Cod Fiscal, precum că intimatul SRL „Pietrișul” deținea facturi fiscale fiind în drept să le admită spre deducere, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție menționează că potrivit art.19 alin.(14) al Legii contabilității, nr.113 din 27.04.2007, se interzice contabilului-șef (șefului serviciului contabil) să primească spre executare documente privind faptele economice ce contravin actelor legislative și normative, informând despre aceasta în scris conducătorul entității. Astfel de documente se primesc spre executare numai cu indicațiile suplimentare în scris ale conducătorului entității căruia, ulterior, îi revine răspunderea pentru aceasta.

În acest context, Colegiul constată interpretarea eronată de către instanțele judecătorești inferioare a normelor de drept material în prezenta acțiune, referitor la admiterea facturilor fiscale spre deducere, din perspectiva art.117 alin.2, pct.7,8 Cod Fiscal coroborat cu art.19 alin.(14) al Legii contabilității.

Astfel, din considerentele menționate și având în vedere faptul că instanțele judecătorești inferioare au stabilit circumstanțele pricinii, însă normele de drept material au fost aplicate eronat, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri în această parte de respingere a acțiunii.

În conformitate cu art. 445 alin.(1) lit.b) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Orhei.

Se casează parțial decizia Curții de Apel Chișinău din 15 ianuarie 2014 și hotărârea Judecătoriei Orhei din 30 septembrie 2013, în partea în care s-a anulat Decizia nr.816c din 16 iulie 2011 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Orhei.

Se emite o nouă hotărâre în această parte prin care se respinge ca neîntemeiată acțiunea intentată de Societatea cu Răspundere Limitată „Pietrișul” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat r-nul Orhei privind anularea Deciziei nr.816c din 16 iulie 2011.

În rest, decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe se mențin.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței, judecătorul

Judecătorii

Nicolae Clima

Tatiana Vieru

Ion Guzun

Oleg Sternioală

Svetlana Novac