

DECIZIE

08 iunie 2016

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul – Valeriu Doagă

Judecătorii – Iuliana Oprea, Ala Cobăneanu

Galina Stratulat, Oleg Sternioală

examinând recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești,
în pricina civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de societatea
comercială „Artcontract” societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului
Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cu privire la contestarea actului administrativ,
împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 05 noiembrie 2015

c o n s t a t ă

La data de 05 ianuarie 2015, SRL „Artcontract” a depus cerere de chemare în
judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Hîncești cu privire la
contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta a menționat că, în perioada 16 octombrie – 31
octombrie 2014, a fost supusă controlului fiscal inițiat prin decizia pârâtului nr.2861
din 16 octombrie 2014.

Susține că, respectivul control a fost efectuat prin verificarea documentară totală
a contribuabilului privind corectitudinea calculării și virării la buget a impozitelor și
taxelor pentru perioada 01 ianuarie 2010-31 august 2014 și a impozitului pe venit din
activitatea de întreprinzător pentru perioada de gestiune a anilor 2010-2013 inclusiv.

Afirmă că, în urma controlului fiscal efectuat a fost întocmit actul nr. 5-668327
din 03 noiembrie 2014, remis în adresa sa la data de 05 noiembrie 2014.

Relevă că, la data de 20 noiembrie 2014, contribuabilul a formulat obiecțiile de
rigoare la respectivul act de control, anexând și o serie de înscrisuri întru confirmarea
argumentelor invocate, obiecții înregistrate la Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-nul
Hîncești sub nr. 7217.

Mai relevă că, la data de 05 decembrie 2014, pârâtul, în urma examinării actului
de control enunțat și a obiecțiilor sale, a adoptat decizia nr. 664 asupra cazului de
încălcare fiscală comisă de SRL „Artcontract” și asupra dezacordului la actul de
control, prin care a calculat la buget impozitul pe venit reținut din salariu în sumă de
8381 de lei, a încasat la buget impozitul pe venit reținut din salariu în sumă de 6064 de
lei și i-a aplicat pentru încălcările legislației fiscale amenzi și, anume, pentru

diminuarea de la calcul și de la achitare la bugetul public național a impozitului pe venit din salariu în sumă de 2191 de lei pentru perioada supusă verificării i-a fost aplicată o amendă în sumă de 657,30 de lei; pentru eschivarea de la calcul și de la achitare la bugetul public național a impozitului pe venit din salariu în sumă de 8176 de lei pentru perioada supusă verificării i-a fost aplicată o amendă în sumă de 8176 de lei; pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat în mărime de 2262 de lei pentru trimestrul III al anului 2010 i-a fost aplicată o amendă în sumă de 113,10 lei; pentru diminuarea sau tănuirea fondului de salarizare și a altor recompense, la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat în mărime de 33872 de lei, i-a fost aplicată o amendă în sumă de 33872 de lei; pentru diminuarea sau tănuirea fondului de salarizare și a altor recompense, la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat în mărime de 33872 de lei, i-a fost calculată o penalitate în sumă de 25942,50 de lei; pentru diminuarea sau tănuirea fondului de retribuire a muncii și a altor recompense, din care urmau să fie calculate prime de asigurare obligatorie medicale, i-a fost aplicată o amendă în sumă de 8176 de lei; pentru diminuarea sau tănuirea fondului de retribuire a muncii și a altor recompense, din care urmau să fie calculate prime de asigurare obligatorie medicale, i-a fost calculată o penalitate în sumă de 6262 de lei și pentru neplata în termen a impozitului pe venit din salariu, i-a fost calculată o majorare de întârziere în sumă de 1718,70 de lei.

Menționează că, nefiind de acord cu decizia enunțată, la data de 10 decembrie 2014, a depus cerere prealabilă, însă prin decizia pârâtului nr. 705 din 30 ianuarie 2014 aceasta a fost respinsă ca neîntemeiată.

Susține că, pentru a adopta decizia enunțată, pârâtul a reținut că, SRL „Artconstruct”, contrar prevederilor Codului muncii și Hotărârii Guvernului RM nr. 165 din 09 martie 2010 „Cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real”, nu a calculat și achitat salariul pentru angajații ce au activat în subdiviziunile întreprinderii în mărime de: pentru anul 2011 L/11-L/12 suma de 8800 de lei, pentru anul 2012 L/01-L/12 în sumă de 59200 de lei și pentru anul 2013 L/01-L/09 suma de 48800 de lei, iar pornind de la respectiva constatare, i-a fost imputat faptul eschivării de la calculul și achitarea la buget a impozitelor aferente pretinsului salariu necalculat și neachitat și, anume, a impozitului pe venit (calculat din cuantumul minim garantat al salariului), care a constituit pentru anul 2011 suma de 616 lei, pentru anul 2012 suma de 4144 de lei și pentru anul 2013 suma de 3416 lei; a contribuțiilor de asigurări sociale de stat în mărime de 33872 de lei și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime de 8176 de lei.

Consideră că, respectivele concluzii ale pârâtului sunt totalmente eronate și fără suport legal, deoarece în perioada de activitate 01 noiembrie 2011-15 octombrie 2013, reclamanta a înregistrat subdiviziuni în localitățile: r-nul Briceni, s. Criva, r-nul Ungheni, s. Sculeni, r-nul Ștefan Vodă, s. Tudora și Palanca, r-nul Hîncești, traseul Chișinău-Leușeni km 92, pentru desfășurarea activității, fiind încheiate contracte de prestări servicii cu Maria Medvețcaia, Ana Cușca, Larisa Gavrilovici și Svetlana Baltaru.

Afirmă că, aplicarea legislației muncii în raport cu activitatea desfășurată de Maria Medvețcaia, Ana Cușca, Larisa Gavrilovici și Svetlana Baltaru este fără suport legal, în speță fiind prezente raporturi civile, reglementate de legislația civilă.

Invocă faptul că, reținerea salariului minim garantat de legislația muncii ca bază de calcul a impozitelor datorate este neîntemeiată, deoarece în acea perioadă de timp, persoanele enunțate au fost salariatele BAR „Nova Broker” SRL, angajate în baza contractelor individuale de muncă.

Mai invocă faptul că, fiind în prezența unor raporturi juridice de natură civilă, comisiunile datorate reprezintă venitul tuturor prestatorilor de servicii menționați și bază de calcul pentru eventualele plăți netransferate la buget sub forma impozitului pe venit, contribuției de asigurări sociale și contribuției de asigurări medicale.

Menționează că, prin modificarea statutului „raporturilor civile” existente în „raporturi de muncă”, pârâtul și-a depășit competența atribuită prin lege.

Solicită anularea deciziei pârâtului nr. 664 din 05 decembrie 2014 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SRL „Artcontract” și asupra dezacordului la actul de control.

Prin hotărârea Judecătorei Hîncești din 18 martie 2015 s-a admis acțiunea, s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Hîncești nr. 664 din 05 decembrie 2014 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SRL „Artcontract” și asupra dezacordului la actul de control și s-a încasat de la Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-nul Hîncești în beneficiul SRL „Artcontract” suma de 2000 de lei, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Prima instanță și-a argumentat concluzia prin faptul că, în cadrul examinării pricinii și-au găsit confirmare deplină circumstanțele stabilite de art. 26 alin. (1) lit.a) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000, care duc la nulitatea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Hîncești nr. 664 din 05 decembrie 2014 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SRL „Artcontract” și asupra dezacordului la actul de control și argumentele invocate de reclamantă întru susținerea acțiunii.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 05 noiembrie 2015 s-a respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-nul Hîncești și s-a menținut hotărârea primei instanțe.

La data de 18 martie 2016, Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-nul Hîncești a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitînd admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și emiterea unei noi hotărâri cu privire la respingerea acțiunii.

În motivarea recursului a invocat că, decizia instanței de apel este neîntemeiată, deoarece instanța de apel nu a examinat pricina sub toate aspectele întru elucidarea pe deplin a tuturor circumstanțelor cauzei și a aplicat greșit normele de drept material.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești urmează a fi admis, casate decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe cu pronunțarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii înaintate de SRL „Artcontract” din următoarele motive.

În conformitate cu art. 445 alin.(1) lit. b) din Codul de procedură civilă, instanța, 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.

În conformitate cu art. 442 alin.(1) din Codul de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărîrii atacate, fără a administra noi dovezi.

Materialele pricinii atestă că, prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 664 din 05 decembrie 2014 s-a decis: 1. a calcula la buget sumele impozitelor și taxelor depistate la control: a) impozitul pe venit reținut din salariu în sumă de 8381 de lei; 2. a încasa la buget sumele impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii: a) impozitul pe venit reținut din salariu în sumă de 6064 de lei; 3. a aplica pentru încălcările legislației fiscale întreprinderii SRL „Artcontract” c/f 1003600096074: a) conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă fiscale se sancționează cu amendă în mărime de 1000 de lei pentru fiecare dare de seamă dar nu mai mult de 7000 de lei, aferent perioadelor fiscale. Dar conform art. 234 alin. (1¹) din Codul fiscal amenda prevăzută la art. 260 alin. (3) din Codul fiscal nu se aplică; b) conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea de la calcul și de la achitarea bugetului public național a impozitului pe venit din salariu în sumă de 2191 de lei pentru perioada supusă verificării se sancționează cu amendă în mărime de 657,30 de lei ($2191 * 30\%$); c) conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal pentru eschivarea de la calcul și de la achitarea bugetului public național a impozitului pe venit din salariu în sumă de 8176 de lei, pentru perioada supusă verificării se sancționează cu amendă în mărime de 8176 de lei ($8176 * 100\%$); d) conform prevederilor Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr. 129-XVII din 23 decembrie 2009 art.10 alin. (5), pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat în mărime de 2262 de lei pentru tr. III anul 2010 se sancționează cu amendă în mărime de 113,10 de lei ($2262 \text{ lei} * 5\%$); e) conform prevederilor Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2011 nr. 54 din 31 martie 2011, anul 2012 nr.270 din 23 decembrie 2011, pe anul 2013 nr. 250 din 08 noiembrie 2012, art.10 alin. (6), pentru diminuarea sau tănuirea fondului de salarizare și a altor recompense, la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat în mărime de 33872 de lei se sancționează cu amendă în mărime de 33872 de lei ($33872 \text{ de lei} * 100\%$); f) conform prevederilor Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2011 nr. 54 din 31 martie 2011, anul 2012 nr.270 din 23 decembrie 2011, pe anul 2013 nr. 250 din 08 noiembrie 2012, art.10 alin. (7), pentru diminuarea sau tănuirea fondului de salarizare și a altor recompense, la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat în mărime de 33872 de lei se calculează penalitate în mărime de 25942,50 de lei; g) conform prevederilor Legii cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asistență medicală nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 art. 29 alin. (2) pentru diminuarea sau tănuirea fondului de retribuire a muncii și altor recompense, din care urmau să fie calculate prime de asigurare obligatorie medicale se sancționează cu amendă în mărime de 8176 de lei; h) conform prevederilor Legii cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asistență medicală nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 art. 29 alin. (3) și art. 30 alin. (1), penalitatea calculată pentru diminuarea sau tănuirea fondului de retribuire a muncii și altor recompense, din care urmau să fie calculate prime de asigurare

obligatorie medicale, constituie suma de 6262 de lei; i) conform prevederilor art. 228 din Codul fiscal pentru neplata în termen a impozitului pe venit din salariu, se calculează majorare de întârziere, în mărime de 1718,70 de lei. (f.d.18-19)

Colegiul reține că, la data de 10 decembrie 2014 SRL „Artconstruct” a depus cerere prealabilă prin care a solicitat revocarea ca ilegală a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr.664 din 05 decembrie 2014, iar la data de 30 decembrie 2014, recurentul a emis decizia nr. 705 prin care a respins cererea prealabilă și a menținut decizia contestată.

Verificînd legalitatea deciziei Curții de Apel Chișinău din 05 noiembrie 2015 și hotărîrea Judecătoriei Hîncești din 18 martie 2015 prin prisma argumentelor invocate în recurs, Colegiul constată că instanțele inferioare au aplicat eronat normele dreptului material.

Conform art. 25 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000, instanța de contencios administrativ este în drept să se pronunțe, în limitele competenței sale, din oficiu sau la cerere, și asupra legalității actelor sau operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului administrativ contestat.

Astfel, Colegiul supunînd controlului condițiile de legalitate a actului administrativ contestat reține că Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești corect a constatat că contractele de prestări servicii din 01 noiembrie 2011 încheiate între SRL „Artconstruct” cu persoanele fizice Medvețcaia Maria, Cușca Ana, Gavrilovici Larisa și Baltaru Svetlana sunt de natură juridică supuse reglementărilor raporturilor de muncă, deoarece delimitarea contractelor civile de contractele de muncă rezidă din natura juridică a acestora ce sunt reglementate de două ramuri de drept distincte, și anume: ambele ramuri a raporturilor juridice sunt, de regulă, contractuale și se bazează pe principiul negocierii și al egalității părților, însă în dreptul muncii negocierea se înscrie în limitele stabilite prin lege, iar egalitatea părților se păstrează pînă la încheierea contractului individual de muncă, după care salariatul adoptă o poziție de subordonare.

Manifestarea de voință a părților contractului nu se determină prin denumirea sau definiției contractului, dar înseși prin interpretarea sistemică a clauzelor contractuale, iar diferența contractului de prestări servicii de contractul de muncă se manifestă și prin obiectul acestor contracte.

La caz, analizînd clauzele contractelor de prestări servicii încheiate între SRL „Artconstruct” cu persoanele fizice Medvețcaia Maria, Cușca Ana, Gavrilovici Larisa și Baltaru Svetlana din data de 01 noiembrie 2011 (f.d.12-15), Colegiul atestă faptul că pct.5.1 lit. c) din contract impune o subordonare a prestatorului (persoanele fizice) de a îndeplini careva indicații date de beneficiar (SRL „Artconstruct”), iar lit. d) din același punct al contractelor dictează prestatorului de a prezenta lunar dări de seamă. Respectiv, clauzele date demonstrează existența unei subordonări a persoanelor fizice Medvețcaia Maria, Cușca Ana, Gavrilovici Larisa și Baltaru Svetlana față de SRL „Artconstruct”, principiu specific contractelor de muncă, ultimul organizînd și dirijînd procesul de muncă.

La fel, din conținutul pct.4 al contractelor de prestări servicii, noțiunea de comision conține aspectele unui salariu camuflat, adică prin esența sa, acesta reprezintă un salariu propriu-zis pentru munca prestată (recompensă sub formă de

comision calculat în % din marfa livrată), or potrivit art. 128 alin.(1) din Codul muncii salariul reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată, respectiv remunerația se plătește după cantitatea și calitatea muncii depuse.

Totodată, Colegiul menționează că stipulările cu privire la răspunderea materială deplină sunt specifice și exclusive contractului de muncă fiind reglementate de Titlul XI din Codul muncii, iar răspunderea materială deplină a prestatorului inclusă în pct.6 din contractele de prestări servicii este o clauză ascunsă a răspunderii contractuale, or răspunderea între părțile contractante este prevăzută de art.1399 din Codul civil, însă aceasta nu poate fi pusă la baza unui contract de muncă, deoarece art. 1 alin. (1) din Codul civil reglementează legislația civilă care este întemeiată pe recunoașterea egalității participanților la raporturile reglementate de ea, inviolabilității proprietății, libertății contractuale, inadmisibilității imixtiunii în afacerile private, necesității de realizare liberă a drepturilor civile, de garantare a restabilirii persoanei în drepturile în care a fost lezată și de apărare judiciară a lor, pe când art. 2 alin. (3) din Codul muncii prevede că în cazul în care instanța de judecată stabilește că, printr-un contract civil, se reglementează de fapt raporturile de muncă dintre salariat și angajator, acestor raporturi li se aplică prevederile legislației muncii.

Semne definitorii care consolidează concluzia existenței unei relații de muncă dintre persoanele fizice nominalizate și SRL „Artcontract” se atestă și prin următoarele circumstanțe: folosirea de către Medvețcaia Maria, Cușca Ana, Gavrilovici Larisa, Baltaru Svetlana a mașinii de casă și control (MCC) prin intermediul cărora efectuau încasarea mijloacelor bănești, utilizau registrul MCC și efectuau înscrierile necesare, dețineau actele de înregistrare a intimatului. Colegiul nu pune la îndoială faptele constatate de recurent în urma controlului efectuat, deoarece organul fiscal a identificat o stare a unui lucru, însă aprecierea finală a acestuia ține exclusiv de competența instanței, împuternicire reglementată de art. 2 alin. (3) din Codul muncii, exercițiu efectuat în prezentul act judecătoresc de dispoziție.

Reieșind din cele reflectate supra, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție remarcă faptul că instanțele inferioare eronat au aplicat normele de drept material, ceea ce în fond au dat o apreciere arbitrată relațiilor juridice între persoanele fizice Medvețcaia Maria, Cușca Ana, Gavrilovici Larisa, Baltaru Svetlana cu SRL „Artcontract”, iar argumentele invocate de recurent în cererea de recurs în acest sens sunt fondate și în raport cu prevederile dispozițiilor art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ ajunge la concluzia de a respinge acțiunea ca fiind nefondată.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că, decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr.664 din 05 decembrie 2014 este legală și întemeiată, iar decizia instanței de apel și hotărîrea primei instanțe sunt neîntemeiate, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești, a casa decizia Curții de Apel Chișinău din 05 noiembrie 2015 și hotărîrea Judecătoriei Hîncești din 18 martie 2016 cu emiterea unei

noi hotărâri de respingere a acțiunii înaintate de SRL „Artcontract” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești, ca fiind nefondată.

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

d e c i d e

Se admite recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 05 noiembrie 2015 și hotărârea Judecătoriai Hîncești din 18 martie 2016 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de Societatea comercială „Artcontract” societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cu privire la contestarea actului administrativ cu pronunțarea unei noi hotărâri prin care:

Se respinge acțiunea înaintată de Societatea comercială „Artcontract” societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cu privire la contestarea actului administrativ, ca nefondată.

Decizia este irevocabilă de la pronunțare.

Președintele ședinței,
Judecătorul
Judecătoriai

Valeriu Doagă

Iuliana Oprea

Ala Cobăneanu

Galina Stratulat

Oleg Sternioală