

prima instanță: A. Miron  
instanța de apel: V. Pruteanu, L. Popova, A. Gavrilița

dosarul nr. 3ra-554/16

## DECIZIE

08 iunie 2016

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului, judecătorul: Iulia Sîrcu

Judecătorii:

Tamara Chișca-Doneva, Mariana Pitic,  
Nicolae Craiu, Iurie Bejenaru,

examinînd recursul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe  
lîngă Ministerul Finanțelor,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea cu  
Capital Străin „Pro Digital” Societate cu Răspundere Limitată împotriva  
Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lîngă Ministerul Finanțelor cu privire  
la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 02 decembrie 2015, prin care a  
fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lîngă  
Ministerul Finanțelor și admis apelul declarat de Întreprinderea cu Capital Străin  
„Pro Digital” Societate cu Răspundere Limitată, casată în parte hotărîrea  
Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 18 februarie 2015, cu emiterea în această  
parte a unei noi hotărîri privind admiterea pretențiilor, în rest cu menținerea hotărîrii  
Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 18 februarie 2015,

c o n s t a t ă:

La data de 26 noiembrie 2012 ÎCS „Pro Digital” SRL a depus cerere de  
chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, solicitînd  
recunoașterea ilegalității și anularea parțială a deciziei nr. 319 din 14.09.2012 emisă  
de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat „asupra cazului de încălcare a legislației  
comisă de către ÎCS „Pro Digital” SRL, în partea ce ține de corectitudinea calculării  
și achitării impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător pentru anii  
2009-2011, corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu pe perioada  
supusă controlului (01.01.2010-31.05.2012), a impozitului pe venit reținut la sursa  
de plată (01.01.2010-31.01.2012), taxa pe valoarea adăugată (01.01.2010-  
31.05.2012), taxa de plasare a publicității (01.01.2010-31.03.2012), defalcări în  
bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și toate amenzile și penalitățile calculate  
din acestea.

Ulterior, reclamantul și-a concretizat cerințele, excludînd anumite pretenții  
înaintate anterior și a solicitat a recunoaște ilegalitatea și a anula parțial decizia nr.  
319 din 14.09.2012 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat „asupra cazului  
de încălcare a legislației comisă de către ÎCS „Pro Digital” SRL, în partea ce ține de  
corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu (perioada supusă

controlului 01.01.2010-31.05.2012); impozitului pe venit reținut la sursa de plată (01.01.2010-31.05.2012); taxa pe valoare adăugată (01.01.2010-31.05.2012); defalcări cu bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și toate amenzile și penalitățile calculate din acestea. Respectiv, reclamantul, prin cererea depusă suplimentar a exclus anumite pretenții înaintate anterior.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 2936 din 02.07.2012, a fost efectuat la ÎCS „Pro Digital” SRL, controlul fiscal total privind corectitudinea calculării, achitării impozitelor și taxelor pentru perioada 01.01.2009- 31.05.2012.

În urma controlului efectuat ce a durat pe perioada 02.07.2012 până la 18.07.2012 a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-660122, prelungit pe formularele nr. 5-660123 și nr. 3-512663 din 18.07.2012.

Nefiind de acord cu actul de control, ÎCS „Pro Digital” SRL a depus în termen legal contestație la actul de control.

La data de 14.09.2012, șeful adjunct al IFPS Andrian Timotin, examinând actul de control și contestația prezentată a adoptat decizia nr. 319 din 14.09.2012, prin care a dispus a calcula și încasa la buget suma impozitului: 311 lei - impozit pe venit din salariu diminuat; 11 664 lei - impozit pe venit la sursa de plată diminuat; 288 lei - TVA aferentă bugetului diminuată; 13 323 lei - TVA aferentă importului de servicii diminuată; 507 813 lei - taxa de plasare a publicității diminuată; 2 659 lei - prime de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate; 53 741 lei - contribuțiile asigurărilor sociale de stat obligatorii diminuate; 14 019 lei - contribuțiile individuale de asigurări sociale diminuate, precum și calcularea și încasarea majorărilor de întârziere și aplicarea amenzilor pentru încălcările legislației fiscale admise.

Cu decizia IFPS nr. 319 din 14.09.2012 nu este de acord în parte, fiind emisă prin interpretarea eronată a normelor fiscale, fiind ilegală și pasibilă de a fi anulată parțial.

Referitor la derogările constatate cu privire la corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu (perioada supusă controlului 01.01.2010-31.05.2012), susține reclamantul că urmare a controlului fiscal efectuat, la acest compartiment s-a atenționat asupra faptului că, ÎCS „Pro Digital” SRL în perioadele fiscale aprilie 2010 - mai 2012 către persoanele angajate (Giosan Traian-Cătălin și Ghenadie Braghiș) a efectuat plăți pentru achitarea meselor servite în restaurant, produselor alimentare, care au constituit 33 280 lei de către Giosan Traian-Cătălin și 5 204,50 lei de către Ghenadie Braghiș.

Reclamantul susține că sumele reflectate în baza bonurilor de casă anexate la deconturile de avans (contul bilanțiar 227), au fost trecute la contul bilanțiar 713 sub formă de „cheltuieli de protocol”.

IFS menționează în decizie că alte documente în afară de bonuri de casă, nu s-au prezentat la momentul controlului și nu pot fi atribuite la cheltuieli de protocol, cât și faptul că de sine stătător de către agentul economic totalmente au fost ajustate în scopuri fiscale la aprecierea venitului pentru perioadele fiscale 2010-2011. Astfel, prin control aceste plăți au fost calificate ca „plăți în favoarea lucrătorilor”, care se impozitează cu impozitul pe venit la sursa de plată. În astfel de circumstanțe

IFS consideră că ÎCS „Pro Digital” SRL a admis încălcări a prevederilor art. 19 lit. a) din Cod Fiscal, art. 182 alin. (2) din Codul Fiscal, art. 88 alin. (1) din Codul Fiscal, art. 92 alin. (3) din Codul Fiscal.

Reclamantul consideră eronate concluzii IFS în acest sens, explicînd că conform regulilor interne ale ÎCS „Pro Digital” SRL sunt admise întâlniri cu clienții și partenerii lor. La întîlnirile respective se suportă cheltuieli de protocol. Astfel, dacă efectuează o analiză a notelor de plată este necesar de atras atenția că au fost consumate mai multe feluri de mîncare (de exemplu trei salate, trei supe, etc.), fapt ce denotă că Giosan și Braghiș nu au beneficiat de sumele respective, ci au servit clienții și partenerii lor în timpul întîlnirilor de negocieri, prezentării ofertelor etc, sumele respective au fost cheltuite în scop de serviciu și astfel consideră că nu pot fi calificate ca plăți în folosul angajatului. Reieșind din circumstanțele menționate consideră că decizia IFS nr. 319 din 14.09.2012 în acest sens este eronată și neîntemeiată.

Referitor la derogările depistate la impozitul pe venit reținut la sursa de plată pe perioada 01.01.2010-31.05.2012, IFS a menționează în actul de control și decizia nr. 319 din 14.09.2012 că ÎCS „Pro Digital” SRL în dările de seamă fiscale privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din acestea a admis prin reținere parțială diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată din plățile efectuate nerezidenților Associated Press Television News Limited or. Londra, și Sport News Television or. Londra, în sumă totală de 15 979 lei. Astfel, IFS a considerat că suma din care urmează a fi achitat impozitul pe venit la sursa de plată urma a fi calculată nu din prevederile contractuale și plățile efectiv efectuate ci din suma plăților efectuate către nerezidenți plus 15% reglementate de codul fiscal.

În acest sens, reclamantul invocă că legislația Republicii Moldova obligă la reținerea la sursa de plată și achitarea la buget a impozitului din sumele achitate persoanelor nerezidente. O astfel de prevedere legală nu se conține în legislația Marii Britanii. În astfel de circumstanțe partenerii lor din Londra (Associated Press Television News Limited or. Londra, și Sport News Television or. Londra) categoric au respins orice posibilitate de reținere a 15 % din sumele achitate acestora.

Astfel, datorită faptului că obligația respectivă de reținere și transferare la buget a impozitului respectiv revine ÎCS „Pro Digital” SRL, ultima a fost nevoită să calculeze și achite la bugetul de stat suma impozitului reieșind din sumele achitate nerezidenților. Consideră că majorarea de către IFS a sumelor achitate spre nerezidenți cu 15% și doar ulterior calcularea din suma primită a impozitului este nefondată și vine în contradicție cu contractele semnate de ei cu nerezidenții și cu circumstanțele din speță.

În opinia reclamantului interpretarea eronată a situației din speță a dus la constatări nefondate cu privire la admiterea de către ÎCS „Pro Digital” SRL a derogărilor de la prevederile art. 91 alin. (1) din Codul Fiscal, art. 187 alin. (7) din Codul Fiscal completarea incorectă a dărilor de seamă), art. 92 alin. (3) din Cod Fiscal (indicarea incorectă a informației în notele de informare).

Referitor la derogările depistate la taxa pe valoare adăugată (01.01.2010-31.05.2012), în conformitate cu actul de control fiscal întocmit și decizia nr. 319 din

14.09.2012 se menționează că au fost depistate următoarele încălcări cu care nu este de acord.

Contrar prevederilor art. 102 alin. (6) din Codul Fiscal, contribuabilul dublu a trecut în cont TVA în sumă de 288 lei în perioadele fiscale septembrie 2011 și octombrie 2011. Astfel, serviciul contabil eronat a inclus în anexa declarației privind TVA în octombrie 2011, aferente perioadei fiscale septembrie 2011, două facturi cu nr. FA 0568249 și 0616605, dar această eroare nu s-a strecurat în declarația privind TVA și astfel nu a fost majorată suma TVA trecută în cont.

Reclamantul susține că în astfel de circumstanțe efectuând un calcul matematic se poate constata acest fapt cu certitudine, fapt ce denotă că cele invocate de IFS sunt neîntemeiate.

Contrar prevederilor art. 101 alin. (1) și art. 109 alin. (1) din Codul Fiscal contribuabilul nu a calculat, nu a declarat și corespunzător nu a achitat TVA în sumă totală de 13 323 lei, inclusiv în perioadele fiscale: aprilie 2011 în sumă de 6 571 lei (30.04.2011) și iunie 2011 în sumă de 6 572 lei (30.06.2011), aferentă importului de servicii și agenție de marketing în domeniul sportului profesional internațional, inclusiv și achitate în avans nerezidentului Kentaro AG (Elveția) conform contractului din 09.02.2011 în valoare de 66 612 lei.

Reclamantul susține că serviciile prestate de Kentaro AG sunt servicii legate de operațiunile de acordare de licențe referitoare la obiectele dreptului de autor și drepturilor conexe (acordarea permisiunii retransmiterii meciurilor de fotbal pe teritoriul Republicii Moldova).

Iar, în conformitate cu art. 103 alin.(1) din Codul Fiscal TVA nu se aplică la importul mărfurilor, serviciilor pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova, la pct. 7, fiind expres menționate serviciile din speță. În astfel de circumstanțe, crede că constatările făcute de IFS cu privire la derogările menționate sunt neîntemeiate.

Referitor la derogările depistate la defalcări cu bugetul asigurărilor sociale de stat, susține că IFS a constatat diminuarea contribuțiilor asigurărilor sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale prin necalcularea acestora de la sumele premiilor oferite salariaților cu ocazia sărbătorilor de Paști și Anul Nou. Astfel IFS consideră că au fost admise abateri de la prevederile art. 3 și art. 5 al Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr. 129 din 23.12.2009.

Cu cele constatate de IFS în actul de control și decizie, reclamantul nu este de acord, deoarece conform prevederilor anexei nr. 3 la Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr.129 din 23.12.2009 (1.1 coloana 2) tariful contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii și baza de calcul este expres stabilit 23% la fondul de salarizare și la alte recompense. Totodată pct. 2 al anexei stabilește că în sensul prezentei legi, se consideră recompensă orice sumă plătită de angajator angajatului său pentru lucrări sau servicii, cu excepția drepturilor și veniturilor la care nu se calculează contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii. Reieșind din faptul că premiile au fost achitate în calitate de cadouri, consideră că acestea nu pot fi calificate ca bază de calcul a contribuțiilor la asigurări sociale. Mai

mult poziția lor este confirmată prin scrisoarea IFPS nr. 17-2/1-14-479-3053 din 17.05.2009, care se pronunță la situația similară reieșind din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2009.

Prin hotărârea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 18 februarie 2015 acțiunea a fost admisă în parte. S-a anulat parțial decizia IFPS nr. 319 din 14 septembrie 2012, și anume, în partea ce ține de corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu pe perioada supusă controlului 01 ianuarie 2010 - 31 mai 2012, impozitului pe venit reținut la sursa de plată pentru perioada 01 ianuarie 2010 - 31 mai 2012, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01 ianuarie 2010-31 mai 2012. În rest cerințele din cererea de chemare în judecată privind anularea deciziei nr. 319 din 14 septembrie 2012 în partea ce ține de defalcările în bugetul asigurărilor sociale, amenzile și penalitățile calculate din acestea s-a respins, ca fiind neîntemeiată.

Nefiind de acord cu hotărârea primei instanțe, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor, la data de 02 martie 2015 a declarat apel, solicitînd admiterea apelului, casarea parțială a hotărîrii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărîri prin care acțiunea să fie respinsă integral.

De asemenea, nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, ÎCS „Pro Digital” SRL la data de 17 martie 2015 a depus cerere de apel, solicitînd admiterea acestuia, casarea parțială a hotărîrii primei instanțe cu pronunțarea unei noi hotărîri în partea în care au fost respinse pretențiile ce se referă la defalcările în bugetul asigurărilor sociale, amenzile și penalitățile calculate din acestea.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 02 decembrie 2015 a fost respins apelul declarat de IFPS și admis apelul declarat de ÎCS „Pro Digital” SRL, casată în parte hotărîrea primei instanțe, în partea pretențiilor respinse ce țin de defalcările în bugetul asigurărilor sociale, a amenzilor și penalităților calculate din acestea, cu emiterea în această parte a unei noi hotărîri prin care au fost admise pretențiile în această parte și s-a anulat pct. 16 din partea constatatoare a deciziei IFPS nr. 319 din 14 septembrie 2012 privitor la diminuarea de către contribuabil a contribuțiilor asigurărilor sociale de stat obligatorii și a contribuțiilor individuale de asigurări sociale cît și amenzile și penalitățile calculate din acestea și încasate la buget. În rest hotărîrii Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 18 februarie 2015 a fost menținută.

La 04 februarie 2016 IFPS a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitînd admiterea lui, casarea deciziei instanței de apel și hotărîrii primei instanțe și emiterea unei noi hotărîri prin care a respinge acțiunea integral.

În motivarea recursului susține că potrivit alin.(3) art.24 din Codul fiscal, deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici se permite în limitele stabilite de Guvern.

În conformitate cu pct. 1 a Regulamentului cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut, aprobat prin Hotărîrea Guvernului 130 din 06.02.1998, „La cheltuielile de reprezentanță, ce țin de activitatea de antreprenariat a întreprinderii, se raportează: cheltuielile pentru primirea oficială a delegațiilor, inclusiv celor străine, pentru frecventarea manifestațiilor culturale și reprezentațiilor teatralizate, achitarea serviciilor traducătorilor neîncadrați în personalul întreprinderii, pentru tratații în timpul și locul unde decurg

negocierile de afaceri și manifestările culturale respective, precum și alte cheltuieli similare”.

În pct.3 al Regulamentului este stipulat că „documente ce confirmă primirea delegațiilor (reprezentanțelor) sînt considerate: ordinul conducătorului întreprinderii, emis în baza înțelegerilor prealabile ale părților (programelor, acordurilor, scrisorilor, faxurilor etc.). În ordin se menționează componența delegațiilor, scopul, programul și termenul vizitei, informațiile referitoare la rezultatele vizitei și darea de seamă asupra cheltuielilor efectuate, justificate documentar.

Sumele calificate de către întreprindere ca fiind cheltuieli de delegație nu pot fi considerație ca atare, pe motiv că lipsesc actele confirmative stabilite de Hotărîrea Guvernului cum ar fi scopul, programul și termenele vizitei, informațiile referitor la rezultatele vizitei, darea de seamă asupra cheltuielilor efectuate, justificate documentar.

Susține că în cadrul controlului fiscal au fost prezentate doar bonurile de casă prin care se confirmă consumul alimentelor la comanda angajaților reclamantului - Ghenadie Bragiș și Giosan Traian-Cătălin, prin urmare, întreprinderea nu a avut nici un temei documentar de a califica aceste cheltuieli ca fiind de delegație, în situația în care plata s-a făcut pentru consum personal și nici în cadrul controlului nu au fost prezentate actele care le califică ca cheltuieli de delegație și în plus întreprinderea le-a ajustat în scopuri fiscale în partea ce ține de impozitul pe venit, pe motiv că nu sunt aferente activității de întreprinzător.

Prevederile lit. a) art. 19 din Codul fiscal stipulează că „facilitățile impozabile acordate de patron includ: plățile acordate salariatului de către patron pentru recuperarea cheltuielilor personale, precum și plățile în favoarea lucrătorului, efectuate altor persoane, cu excepția plăților în bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de stat”.

Prin urmare, sumele compensate de întreprindere pentru alimentația comandată și achitată din banii puși la dispoziția domnilor Ghenadie Bragiș și Giosan Traian-Cătălin reprezintă conform art. 19 din Codul fiscal, facilitate de patron și urmau a fi impozitați la sursa de plată conform prevederilor art. 88 Cod fiscal.

În partea ce privește nereținerea impozitului pe venit la sursa de plată din prevederile contractuale menționează că conform pct. B subpct. (i) din contractul încheiat între „Sport News Television” (SNTV) și ÎM „Mediapro Chișinău” SRL din 14.03.2008 se menționează că: Abonatul Mediapro Chișinău SRL va plăti trimestrial SNTV în avans de la 1 martie 2008 pînă la 28 februarie 2009, suma de 2125 dolari.

Conform alin. (1) art. 91 din Codul fiscal (în vigoare la data efectuării plăților), persoanele menționate la art. 90 alin. (1) rețin din veniturile nerezidentului, specificate la art. 71, un impozit din suma plăților în folosul nerezidentului (fără dreptul trecerii în cont a acestora pentru nerezident) în mărime de 15% din: plățile direcționate spre achitare nerezidentului în formă monetară și nemonetară, a căror sumă nu este deductibilă în scopuri fiscale; alte venituri”.

Prin urmare, luând în considerație faptul că suma achitată nerezidentului (2125 dolari SUA) conform contractului încheiat de către intimat reprezintă suma netă, după reținerea impozitului, pentru determinarea sumei din care trebuie să se facă reținerea impozitului pe venit la sursa de plată se va utiliza următorul calcul:

A-suma netă după reținerea impozitului (2125 dolari SUA) - 85 % din suma totală conform contractului; B- 15 % impozit pe venit care se reține din sumă la sursa de plată - 15 % din suma totală conform contractului.C- prețul/suma serviciului (100 %), care include suma care va rămîne după reținerea impozitului pe venit la sursa de plată (85%) + suma impozitului pe venit reținut la sursa de plată (15%).

Astfel, pentru determinarea corectă a prețului brut trimestrial pentru bunuri(servicii), inclusiv cu impozit pe venit care urma să fie reținut la sursa de plată, se vor face următoarele calcule:  $C = A + B = 85\% + 15\%$

Prin urmare, suma totală din care se face reținerea la sursa de plată va fi: 2500 dolari SUA = 2125 dolari SUA (85 %) + 375 dolari SUA (15 %).

Astfel, reținerea impozitului pe venit trebuia să se facă din suma de 2500 dolari SUA pentru ca în final suma netă după reținerea tuturor impozitelor la sursa de plată să fie 2125 dolari SUA. Intimatul a efectuat reținerea impozitului pe venit la sursa de plată doar din suma de 2125 dolari SUA și nu din suma de 2500 dolari SUA.

În partea ce ține de corectitudinea calculării și achitării TVA menționează recurentul că în cadrul controlului respectării prevederilor Titlului III al Codului fiscal, s-a constatat că, contribuabilul dublu a trecut în cont TVA în sumă de 288 lei în perioadele fiscale septembrie 2011 și octombrie 2011, (factura fiscală seria FA 0568249 din 30.09.2011 - TVA în sumă de 225 lei și seria FA 0616605 din 30.09.2011 - TVA în sumă de 62,50 lei). Astfel, au fost încălcate prevederile alin. (6) art.102 din Codul fiscal.

Totodată, contribuabilul nu a calculat și nu a achitat TVA aferentă importului de servicii de marketing în sumă totală de 13323 lei, conform contractului din 09.02.2011 încheiat cu nerezidentul „Kentaro AG” (Elveția), prin ce au fost încălcate prevederile alin.(1) art.101 din Codul fiscal.

Cu referire la derogările privind defalcările cu bugetul asigurărilor sociale de stat, menționează că intimatul a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat obligatorii și contribuțiile individuale de asigurări sociale prin necalcularea acestora de la sumele premiilor oferite salariaților cu ocazia sărbătorilor de Paști și Anul Nou, ceea ce nu reprezintă cadouri, și nu cad sub incidența pct. 10 al Anexei nr. 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2011 nr. 54 din 31.03.2011 și art. 3 și art. 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr. 129 din 23.12.2009.

Conform art. 3 și art. 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010 nr. 129 din 23.12.2009 și din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2011 nr. 54 din 31.03.2011, „contribuțiile asigurărilor sociale de stat obligatorii se stabilesc în proporție de 23% la fondul de salarizare și la alte recompense și contribuțiile individuale de asigurări sociale se stabilesc în proporție de 6% din salariul lunar și din celelalte recompense”.

Contribuabilul nu a calculat și nu a achitat contribuțiile asigurărilor sociale de stat obligatorii în sumă de 24446 lei (106289 lei x 23%) pentru anul 2010 și 29295 lei (127374 lei x 23%) pentru anul 2011 și contribuții individuale de asigurări sociale în sumă de 6377 lei (106289 lei x 6%) pentru anul 2010 și în sumă de 7642 lei (127374 lei x 6%) pentru anul 2011.

Studiind materialele dosarului în raport cu temeiurile recursului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și a restitui pricina spre rejudecare în instanța de apel din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) Codul de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită pricina spre rejudecare în instanța de apel în toate cazurile în care eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

După cum denotă actele cauzei, ÎCS „Pro Digital” SRL înaintînd acțiunea împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat a RM, a solicitat anularea parțială a deciziei nr. 319 din 14.09.2012 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ÎCS „Pro Digital” SRL, în partea ce ține de corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu (perioada supusă controlului 01.01.2010-31.05.2012); impozitului pe venit reținut la sursa de plată (01.01.2010-31.05.2012); taxa pe valoare adăugată (01.01.2010-31.05.2012); defalcări cu bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și toate amenzile și penalitățile calculate din acestea. Respectiv, reclamantul, prin cererea depusă suplimentar a exclus anumite pretenții înaintate anterior.

Fiind investită cu judecarea pricinii în cauză prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii și admitterii în a parte a acesteia, cu anularea în parte a deciziei IFPS nr. 319 din 14 septembrie 2012, și anume, în partea ce ține de corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu pe perioada supusă controlului 01 ianuarie 2010 - 31 mai 2012, impozitului pe venit reținut la sursa de plată pentru perioada 01 ianuarie 2010 - 31 mai 2012, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01 ianuarie 2010-31 mai 2012. În rest cerințele din cererea de chemare în judecată privind anularea deciziei nr. 319 din 14 septembrie 2012 în partea ce ține de defalcările în bugetul asigurărilor sociale, amenzile și penalitățile calculate din acestea s-a respins, ca fiind neîntemeiată.

Instanța de apel, fiind investită cu judecare pricinii, a respins apelul declarat de IFPS și admis apelul declarat de ÎCS „Pro Digital” SRL, a casat în parte hotărîrea primei instanțe, în partea pretențiilor respinse ce țin de defalcările în bugetul asigurărilor sociale, a amenzilor și penalităților calculate din acestea, cu emiterea în această parte a unei noi hotărîri prin care au fost admise pretențiile în această parte.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că instanța de apel, examinînd litigiul, nu a constatat circumstanțe importante pentru soluționarea corectă a litigiului.

Astfel, în susținerea soluției date referitor la corectitudinea calculării impozitului pe venit din salariu pe perioada supusă controlului 01 ianuarie 2010 - 31 mai 2012, instanța de apel, susținînd prima instanță, a menționat că sumele

reflectate în baza bonurilor de casă au fost trecute de către ÎCS „Pro Digital” SRL la contul bilanțier 713 sub formă de „cheltuieli de protocol”. În rezultatul controlului, însă prin decizia contestată aceste plăți au fost calificate ca „plăți în favoarea lucrătorilor”, care se impozitează cu impozitul pe venit la sursa de plată, IFS considerînd că reclamantul a admis încălcări ale legislației.

Instanța de apel a concluzionat în acest sens că contrar invocărilor IFPS, conform regulilor interne ale ÎCS „Pro Digital” SRL sunt admise întâlniri cu clienții și partenerii acestora. Prin urmare, analizînd notele de plată, instanța de apel a apreciat că sumele date au fost cheltuite în scop de serviciu și nu pot fi calificate ca plăți în folosul angajatului.

Instanța de recurs menționează la acest capitol că conform art. 24 alin. (3) din Codul fiscal, deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici se permite în limitele stabilite de Guvern.

Conform pct. 1 din Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 130 din 06.02.1998, „La cheltuieli de reprezentanță ce țin de activitatea de antreprenariat a întreprinderii se raportează: cheltuieli pentru primirea oficială a delegațiilor, inclusiv celor străine, pentru frecventarea manifestațiilor culturale și reprezentanțiilor teatralizate, achitarea serviciilor traducătorilor neîncadrați în personalul întreprinderii, pentru tratații în timpul și locul unde decurg negocierile de afaceri și manifestările culturale respective, precum și alte cheltuieli similare”.

Conform prevederilor pct.3 al Regulamentului „documente ce confirmă primirea delegațiilor (reprezentanțelor) sînt considerate: ordinul conducătorului întreprinderii, emis în baza înțelegerilor prealabile ale părților (programelor, acordurilor, scrisorilor, faxurilor etc.). În ordin se menționează componența delegațiilor, scopul, programul și termenul vizitei, informațiile referitoare la rezultatele vizitei și darea de seamă asupra cheltuielilor efectuate, justificate documentar.

Însă, de către agentul economic nu au fost prezentate nici un asemenea act, care ar califica aceste plăți drept cheltuieli de delegație, fiind prezentate doar bonurile fiscale prin care se confirmă consumul alimentelor la comanda angajaților. Respectiv plățile au fost efectuate în favoarea angajaților, care se impozitează cu impozitul pe venit la sursa de plată.

Astfel, instanța de apel înainte de a califica plățile drept cheltuieli de delegație, urmau să verifice confirmarea lor prin anumite acte prevăzute de Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut.

Iar, conform art. 19 lit. a) Cod Fiscal, facilitățile impozabile acordate de patron includ plățile acordate salariatului de către patron pentru recuperarea cheltuielilor personale, precum și plățile în favoarea lucrătorului, efectuate altor persoane, cu excepția plăților în bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de stat,

Conform art. 182 alin. (2) Cod Fiscal, obligația de a reține sau percepe impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) și/sau amenzi rămîne a fi a

contribuabilului a cărei persoană cu funcție de răspundere este obligată să le rețină sau să le perceapă de la o altă persoană și să le transfere pînă cînd impozitele, taxele, majorările de întîrziere (penalitățile) și/sau amenzile vor fi declarate sau trebuiau să fie declarate de persoana de la care trebuia să fie reținute sau percepute ori pînă la stingerea lor totală în celelalte cazuri.

Referitor la derogările depistate la impozitul pe venit reținut la sursa de plată pentru perioada 01.01.2010-31.05.2012, materialele dosarului atestă că conform actului de control și deciziei nr. 319 din 14.09.2012, IFPS a menționat că ÎCS „Pro Digital” în dările de seamă fiscale privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din acestea a admis (prin reținere parțială) diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată din plățile efectuate nerezidenților (Associated Press Television News Limited or. Londra și Sport News Television or. Londra) în sumă totală de 15 979 lei.

Instanța de recurs menționează că conform pct. B subpct. (i) din contractul încheiat între „Sport News Television” (SNTV) și ÎM „Mediapro Chișinău” SRL din 14.03.2008, Abonatul Mediapro Chișinău SRL va plăti trimestrial SNTV în avans de la 1 martie 2008 pînă la 28 februarie 2009, suma de 2125 dolari.

Conform alin. (1) art. 91 din Codul fiscal (în vigoare la data efectuării plăților), persoanele menționate la art. 90 alin. (1) rețin din veniturile nerezidentului, specificate la art. 71, un impozit din suma plăților în folosul nerezidentului (fără dreptul trecerii în cont a acestora pentru nerezident) în mărime de 15% din: plățile direcționate spre achitare nerezidentului în formă monetară și nemonetară, a căror sumă nu este deductibilă în scopuri fiscale; alte venituri”.

Prin urmare, luînd în considerație faptul că suma achitată nerezidentului (2125 dolari SUA) conform contractului încheiat de către intimat reprezintă suma netă, după reținerea impozitului, instanța urma să determine suma din care urma să se facă reținerea impozitului pe venit la sursa de plată: din prevederile contractuale și plățile efectiv efectuate, sau din suma plăților efectuate de către nerezidentă plus 15 % reglementate de codul fiscal.

În ceea ce privește derogările depistate la taxa pe valoare adăugată pentru perioada 01 ianuarie 2010-31 mai 2012, s-a stabilit că conform actului de control și deciziei nr. 319 din 14.09.2012 că au fost depistate încălcări contrar prevederilor art. 102 alin. (6) Cod Fiscal, contribuabilul dublu a trecut în cont TVA în sumă de 288 lei în perioadele fiscale septembrie 2011 și octombrie 2011, deoarece serviciul contabil eronat a inclus în anexa declarației privind TVA în octombrie 2011, aferente perioadei fiscale septembrie 2011, două facturi cu nr. FA 0568249 și 0616605, dar această eroare nu s-a strecurat în declarație privind TVA și astfel nu a fost majorată suma TVA trecută în cont.

De asemenea, IFPS a indicat că contrar prevederilor art. 101 alin. (1) și art. 109 alin. (1) Cod fiscal, contribuabilul nu a calculat și nu a declarat și corespunzător nu a achitat TVA în sumă totală de 13 323 lei, inclusiv în perioadele fiscale - aprilie 2011 în sumă de 6 751 lei (30.04.2011) și iunie 2011 în sumă de 6 752 lei (30.06.2011), aferentă importului de servicii și agenție de marketing în domeniului sportului profesional internațional, inclusiv și achitate în avans nerezidentului

Kentaro AG (Elveția) conform contractului din 09 februarie 2011 în valoare de 66 612 lei.

Instanța de apel în această parte a considerat întemeiată concluzia primei instanțe privind anularea deciziei organului fiscal, reținând că serviciile prestate de Kentaro AG sunt servicii legate de operațiunile de acordare de licențe referitoare la obiectele dreptului de autor și ale drepturilor conexe acordarea permisiunii retransmiterii meciurilor de fotbal pe teritoriul Republicii Moldova, iar în conformitate cu art. 103 alin. (1) Cod Fiscal, TVA nu se aplică la importarea mărfurilor, serviciilor și pentru livrarea de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în RM, la pct. 7 fiind menționate expres serviciile din speță.

La acest capitol instanța de recurs menționează că instanța de apel nu și-a motivat complet temeinicia menținerii hotărârii primei instanțe, or, cum indică IFPS reclamantul nu a achitat TVA în sumă de 13 323 lei, aferentă importului de serviciu și agenție de marketing în domeniul sportului profesional internațional, inclusiv achitate în avans nerezidentului „Kentaro AG” conform contractului din 09 februarie 2011 în valoare de 66612 lei. Iar, mențiunile instanței de apel se referă doar la serviciile prestate de „Kentaro AG” legate de operațiunile de acordare de licențe referitoare la obiectele dreptului de autor și alte drepturi conexe acordarea permisiunii retransmiterii meciurilor de fotbal pe teritoriul Republicii Moldova.

Cu referire la defalcările în bugetul asigurărilor sociale, amenzilor și penalităților calculate din acestea, instanța de recurs menționează că în conformitate cu actul de control fiscal și deciziei nr. 319 din 14.11.2012 IFPS a constatat diminuarea contribuțiilor asigurărilor sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale prin necalcularea acestora de la sumele premiilor oferite salariaților cu ocazia sărbătorilor de Paști și Anul Nou. Astfel, IFPS a considerat că au fost admise abateri de la prevederile art. 3 și art. 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2010.

Instanța de apel a apreciat că sumele premiilor oferite salariaților cu ocazia sărbătorilor de Paști și Anul Nou nu pot fi calificate drept „recompense” în sensul Legii nr. 129 din 23 decembrie 2009 și Legii nr. 54 din 31 martie 2011 și respectiv nu pot constitui bază de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, fiind astfel neîntemeiată decizia IFPS în acest sens.

Instanța de recurs consideră că neînțeleasă și neclară concluzia instanței expuse în acest sens, instanța de apel nu a argumentat calificarea naturii sumelor achitate în anii 2010 și 2011 în calitate de cadouri cu ocazia sărbătorilor de Paști și de Anul Nou, apreciindu-le că nu sunt recompense, mențiunile sale limitându-se la o concluzie fără a aduce argumente în acest sens.

În contextul dat, instanța de recurs reține că cele descrise incontestabil indică la examinarea superficială a apelului, fără a fi supusă controlului temeinicia și corectitudinea soluției date de prima instanță prin prisma prevederilor legale.

Distinct de cele mai sus arătate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că decizia instanței de apel urmează a fi casată cu remiterea pricinii spre rejudecare în instanța de apel.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c), art. 445 alin. (3) 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 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor.

Se casează integral decizia Curții de Apel Chișinău din 02 decembrie 2015 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea cu Capital Străin „Pro Digital” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor cu privire la contestarea actului administrativ, cu restituirea pricinii pentru rejudecare la Curtea de Apel Chișinău de un alt complet de judecată.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele completului, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva,

Mariana Pitic

Nicolae Craiu

Iurie Bejenaru