

D E C I Z I E

25 septembrie 2013

mun. Chișinău

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

în componență :

Președintele ședinței, judecătorul Svetlana Filincova

Judecătorii Svetlana Novac, Tatiana Vieru, Iurie Bejenaru, Galina Stratulat

examinînd recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Sun Communications” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, împotriva hotărîrii Curții de Apel Chișinău din 23 ianuarie 2013, prin care acțiunea a fost admisă

c o n s t a t ă

La 20 noiembrie 2012 Societatea cu Răspundere Limitată „Sun Communications” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, în luna iunie - august 2012 la întreprinderea SRL „Sun Communications” a fost efectuat controlul fiscal total de către colaboratorii Direcției marilor contribuabili a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat.

Prin urmare, la 20 august 2012 a fost perfectat Actului de control nr.5 -660156 prelungit pe formularul nr. 1-563162.

În temeiul actului de control, la 16 octombrie 2012, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a emis Decizia nr. 358, prin care SRL „Sun Communications” i-au fost calculate plăți obligatorii suplimentare la buget și penalități aferente în sumă finală de 5 314 027 lei.

Consideră reclamantul că, decizia menționată este parțial contrară prevederilor legii deoarece, concluziile de sancționare finală pornesc de la un raționament fals și interpretări eronate a dreptului material civil și legislației de specialitate în domeniul fiscal.

Reclamantul susține că, decizia în cauză aduce atingeri SRL „Sun Communications” în calitate de contribuabil a dreptului stipulat în art.8 alin.(1) lit.b) al Codului Fiscal.

Indică că, este agent economic și contribuabil la bugetul de stat al Republicii Moldova, Spark Management Consulting Services Ltd. este o compania internațională de consultanță în domeniul atragerii investițiilor. Dl John Maxemchuk, cetățean al Statelor Unite, este angajatul companiei Spark Management Consulting Services Ltd. și activează în cadrul acestei companii în calitate de consultant, oferind din numele și

în interesele Spark Management servicii de consultanță în diferite domenii, nefiind limitat la oferirea serviciilor pentru SRL „Sun Communications” în exclusivitate.

Reclamantul afirmă că, la 30 martie 2007 SRL „Sun Communications” în calitate de beneficiar și Spark Management Consulting Services Ltd., în calitate de furnizor, au încheiat în formă scrisă un contract pentru prestarea serviciilor de Management. Potrivit clauzei pct.1 din acest contract, compania Spark Management Consulting Services Ltd. l-a detașat pe Dl John Maxemchuk în calitate de consultant principal și cu acordul ambelor părți, tot el a fost numit în funcția de director general al companiei SRL „Sun Communications”.

Astfel, John Maxemchuk a fost angajat la această companie în dublă calitate: consultant în temeiul contractului de management menționat anterior și director general în temeiul contractului de muncă, pentru a obține în acest fel permis de ședere Republica Moldova.

Mai mult ca atât invocă că, în afară de contractul de Management numit mai sus, la 30 martie 2007 John Maxemchuk și Spark Management Consulting Services Ltd au încheiat și un contract de mandat. Potrivit acestui contract de mandat, Spark Management Consulting Services Ltd îl împuternicește în special pe Maxemchuk și de a colecta în contul bancar al Companiei SPARK, deschis pe numele lui Maxemchuk toate plățile de la părțile terțe pentru serviciile furnizate de către Companie, a aduna și a păstra plățile indicate, iar ulterior să le achite Companiei SPARK sau persoanelor indicate de Companie.

Susține reclamantul, că Maxemchuk avea dreptul, la contul său aflat în străinătate, să acumuleze plățile făcute de către SRL „SUN Communications” pentru serviciile prestate de Compania SPARK în temeiul contractului de management menționat.

Totodată, afirmă reclamantul, că legislația națională și internațională în domeniul financiar-bancar nu interzice utilizarea în baza unui contract de mandat a contului unei persoane fizice de către o persoană juridică și evident, că mijloacele financiare transferate în contul achitării pentru serviciile unei întreprinderi aparțin în fine întreprinderii și nu pot constitui veniturile persoanei fizice.

Susține că IFPS în astfel de circumstanțe a menționat că întrucât mijloacele bănești aferente serviciilor de Management, în temeiul Contractului privind prestarea serviciilor de Management din 30 martie 2007, încheiat între Sun Communications și Spark Management Consulting Services Ltd, au fost transferate la contul personal a lui John Maxemchuk și faptul că John Maxemchuk este angajatul SRL „Sun Communications”, aceste servicii reprezintă activitatea profesională și de funcție a lui, respectiv achitarea acestor servicii reprezintă achitarea salariului și urmau să fie impozitate ca plăți salariale a persoanei respective, astfel s-au încălcat prevederile art. 88 alin.(1) a Codului Fiscal, urmînd a fi încasat impozitul pe venit din salariu în valoare de 245 617 lei pentru perioada 2010-2012.

Consideră reclamantul că această concluzie este una eronată deoarece, atîta timp cît contractele de Management, semnate de către SRL „Sun Communications” și SPARK și contractul de Mandat între SPARK Management și Maxemchuk sunt valabile o astfel de interpretare este exagerată. Or, atîta timp cît sunt valabile aceste contracte, veniturile transferate la contul lui Maxemchuk nu sunt venituri sub formă de

salariu, ci plăți pentru prestarea de servicii din partea SRL „Sun Communications” către Compania SPARK, în temeiul contractului de Management menționat.

Altfel, aceste plăți nu pot fi impozitate în modul în care pretinde Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, deoarece în condițiile contractului de mandat menționat, coroborate cu normele art. 1045 din Codul civil, banii acumulați la contul lui Maxemchuk în străinătate sunt proprietatea Companiei SPARK și nu pot pretinde la aceste sume creditorii Maxemchuk, adică Inspectoratul Fiscal Principal de Stat la ziua de azi.

Susține că pîrîtul de fapt supune reclamantul unei duble impozitări pentru același fapt, adică suma transferată la contul Maxemchuk odată a fost plătită cu TVA, iar acum aceeași sumă o supune impozitării și în condițiile art.88 alin.(1) Cod Fiscal în mărime de 245 617 lei.

Mai menționează că conform anexei 3 a Legii nr.129-XVIII din 23 decembrie 2009 cu privire la bugetul asigurărilor sociale, SRL „Sun Communications” nu poate fi subiect plătitor a contribuțiilor de asigurări sociale. Anexa menționată nu prevede că sub categoria plătitorilor contribuțiilor cad companiile de drept privat național, contraagent ai persoanei juridice din străinătate pe contractele de prestare a serviciilor, în cazul de față a serviciilor de management din partea Companiei SPARK.

Astfel, sumele transferate la contul lui Maxemchuk în străinătate nu sunt venituri salariale pentru care trebuie plătite contribuții sociale.

Afirmă reclamantul că concluzia pîrîtului reflectată în actul de control și în decizie precum că contribuabilul nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate din veniturile achitate de către Maxemchuk, încălcînd art.3, art.10, art.25 din Legea nr.1593-XV din 26 decembrie 2012, în sumă de 473 643 lei-pentru perioada anilor 2010-2012, este fundamentată pe același raționament eronat.

Reclamantul ține să menționeze că din totalul de 29 de cazuri prezentate la fisc, 23 de cazuri fac partea situației cu Spark Management Consulting Service Ltd, prin urmare, amenda în valoare de 5000 lei urmează să fie diminuată cu 4600 lei, astfel că reclamantul urmează să achite suma de 400 lei.

Totodată din totalul de 10 cazuri prezentate la fisc, 7 cazuri fac parte a situației cu Spark Management Consulting Service Ltd, deci amenda în mărime de 10 000 lei urmează a fi diminuată cu 7000 lei, iar reclamantul urmînd să achite 3000 lei.

Solicită reclamantul anularea parțială a deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.358 din 16 octombrie 2012 în partea ce ține de: încasarea de la SRL „Communications” la buget a sumei de 2456171 lei cu titlu de impozit pe venit din salariul diminuat; încasarea de la SRL „Communications” la buget a sumei de 1449058 lei cu titlu de contribuții de asigurări sociale obligatorii de stat diminuate; încasarea de la SRL „Communications” la buget a sumei de 28890 lei cu titlu de contribuții individuale de asigurări sociale diminuate; încasarea de la SRL „Communications” la buget, a sumei de 473643 lei cu titlu de plăți de asigurare medicală diminuată; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 73685 lei cu titlu de amendă în mărime de 30% din suma impozitului pe venit din salariu diminuat; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 5000 lei cu titlu de amendă pentru întocmirea neadecvată a declarației TVA; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 10.000 lei cu titlu de amendă pentru fiecare caz de întocmire neadecvată a declarației

cu privire la impozitul pe venit; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 1449058 lei cu titlu de amendă în mărime de 100% pentru diminuarea contribuțiilor obligatorii de asigură sociale; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 28890 lei cu titlu de amendă în mărime de 100% pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 473643 lei cu titlu de amendă în mărime de 100% pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală; în partea ce ține de încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 252240 lei cu titlu de amendă pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 14968 lei cu titlu de amendă pentru netransferarea în termen a impozitului pe venit din salariu; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 749469 lei, cu titlu de majorare de întârziere pentru diminuarea contribuției obligatorii de asigurări sociale; încasarea de la SRL „Communications” a sumei de 13681 lei cu titlu de majorare de întârziere pentru diminuarea contribuției-individuale de asigurări sociale și încasarea de la pîrît în beneficul reclamantului, cheltuielilor de judecată în cadru acestui proces.

Prin hotărîrea Curții de Apel Chișinău din 23 ianuarie 2013 acțiunea a fost admisă, fiind anulate pct.II, pct.III subpct.3.2 alin.(2) amenda ce constituie 30% din suma impozitului pe venit din salariul diminuat, subpct.3.3 și 3.6, pct.IV, pct.V și pct.VI subpct.6.1, 6.2 alin.(1) și 6.3 al Deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.358 din 16 octombrie 2012.

La 21 martie 2013 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a declarat recurs împotriva hotărîrii primei instanțe, solicitînd admiterea recursului, casarea hotărîrii primei instanțe și emiterea unei noi hotărîri prin care acțiunea să fie respinsă integral.

Recurentul în motivarea recursului a indicat că, instanța de apel la emiterea hotărîrii a încălcat și aplicat eronat normele de drept material și anume a interpretat eronat legea.

A mai menționat că Curtea de Apel nu a luat în considerare decizia IFPS nr.333 din 19 decembrie 2012, prin care IFPS a anulat parțial decizia nr.358 din 16 octombrie 2012. IFPS consideră sumele primite de dl.Jhon Maxemchuk, drept plăți salariale, din ce reiese că contribuabilul nu a calculat și nu a achitat la buget impozitul pe venit din salariul în sumă totală de 245617 lei.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul neîntemeiat și care urmează a fi respins, cu menținerea hotărîrii primei instanțe din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin.(1) lit. a) CPC, instanța de recurs, după ce judecă recursul, este în drept să respingă recursul și să mențină hotărîrea primei instanțe.

Pe parcursul examinării cauzei s-a constatat că la 30 martie 2007, ÎM “Sun Communications” SRL, în calitate de beneficiar și Spark Management Consulting Services Ltd., în calitate de furnizor, au încheiat în forma scrisă un contract pentru prestare a serviciilor de management (f.d.39-42).

Conform pct. 1 al contractului menționat, Spark Management Consulting Services Ltd. l-a detașat pe Dl John Maxemchuk în calitate de consultant principal și cu acordul ambelor părți, tot el a fost numit în funcția de director general al companiei “Sun Communications” SRL. Dl John Maxemchuk fiind angajat în dublă

calitate : Consultant, în temeiul contractului de management și director general în temeiul contractului de muncă (pentru a obține permis de ședere în R.Moldova).

La 30 martie 2007 Dl. John Maxemchuk și Spark Management Consulting Services Ltd., au încheiat un contract de mandat, prin care Spark Management Consulting Services Ltd l-a împuternicit pe Dl. Maxemchuk cu dreptul de a colecta în contul bancar al Companiei SPARK, deschis pe numele Dlui Maxemchuk toate plățile de la părțile terțe pentru serviciile furnizate de către Companie, a aduna și păstra plățile indicate, iar ulterior să le achite Companiei SPARK sau persoanelor indicate de Companie (f.d.49-51).

În urma controlului fiscal total de către colaboratorii Direcției marilor contribuabili a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat în luna iunie - august 2012 la ÎM “Sun Communications” SRL a fost întocmit Actul de control № 5 - 660156 prelungit pe formularul nr. 1-563162 (f.d.21-27).

În baza actului menționat, la 16 octombrie 2012, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a emis Decizia nr. 358, prin care Î.M. “Sun Communications” SRL i-au fost calculate plăți obligatorii suplimentare la buget și penalități aferente în sumă totală de 5 314 027 lei (f.d.34-38).

Ulterior adresării cu cerere de chemare în judecată, prin Decizia IFS nr. 333 din 19 decembrie 2012, a fost satisfăcută parțial contestația reclamantului, fiind anulată decizia nr. 358 din 16 octombrie 2012, în partea ce ține de pct. II și III din partea constatare a deciziei, subpct. 2,3,4 al pct. II din partea decisivă a deciziei, pct. IV și V din partea decisivă a deciziei și pct. 6.1 și 6.3 al pct. VI din partea decisivă a deciziei (f.d.85-88).

Colegiul reține că sumele de bani transferate la contul Dl. Maxemchuk nu pot fi calificate ca venituri sub formă de salariu, acestea fiind plăți pentru prestarea de servicii din partea „SUN Communication” către Compania SPARK, prin urmare acestea pot fi impozitate, banii acumulați la contul Dl. Maxemchuk în străinătate constituind proprietate a Companiei SPARK.

Conform scrisorii Ministerului Finanțelor nr. 14/3-03/321/1136 din 13 decembrie 2012, în cazul în care nerezidentul obține venituri sub formă de salariu, acestea se vor impozita conform art. 88 alin. (1) Cod Fiscal, iar în cazul în care nerezidentul obține venituri din prestarea de servicii, inclusiv a serviciilor de management, financiare, de consultanță, audit, de marketing, juridice, etc., prestate unui rezident se aplică prevederile art. 91 alin. (1) Cod Fiscal, adică se va reține un impozit în mărime de 12 % din plățile direcționate spre achitare nerezidentului.

Prin decizia sa IFPS a supus SRL „Sun Communications” unei duble impozitări pentru același fapt, și anume, suma transferată la contul Dl. Maxemchuk odată a fost impozitată cu TVA, pentru ca ulterior aceeași sumă a fi supusă impozitării și în condițiile art. 88 alin. (1) Cod Fiscal.

Referitor la încălcarea de către SRL „Sun Communications” a art. 3 al Legii nr. 129-XVIII din 23.12.2009 privind Legea bugetului asigurărilor sociale, Colegiul menționează că reieșind din anexa nr. 3 a Legii date, SRL „Sun Communications”, nu este subiect plătitor a contribuțiilor de asigurări sociale, aceasta fiind companie de drept privat național, contraagent a persoanei juridice din străinătate, nu cade sub categoria plătitorilor contribuțiilor menționați la anexa nr. 3 a Legii nr. 129-XVIII din 23.12.2009.

Conform anexei nr. 5, pct. 26 al Legii nr. 54 din 31.03.2011, prin derogare de la art.23 din Legea nr.489-XIV din 8 iulie 1999 privind sistemul public de asigurări sociale, nu se calculează contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii (inclusiv contribuție individuală de asigurări sociale de stat obligatorii în proporție de 6% din salariu și din alte drepturi plătite de angajator către angajat sau în folosul lui) din sumele obținute în baza unei convenții civile, cu excepția veniturilor obținute conform contractelor pentru executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

Careva contract de prestare a serviciilor încheiate între Dl. Maxemchuk și SRL „Sun Communications” la materialele cauzei nu se conține, la caz fiind încheiată o convenție civilă între SRL „Sun Communications” și Spark Management, astfel nefiind constatat faptul că banii transferați lui Maxemchuk ar fi pentru serviciile acordate.

În partea ce ține de încălcarea prevederilor art. 22 alin. (1) a Legii 489-XIV din 08.07.1999 privind sistemul public de asigurări sociale, Colegiul reține, conform acesteia, baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale o constituie fondul de retribuire a muncii și alte recompense realizate de asigurații cu contract individual de muncă, cu excepția celor stipulate la alin.(2). Astfel aceasta nu poate fi aplicată deoarece la caz se identifică relații între două companii - întreprinzători, în care serviciile sunt prestate prin intermediul colaboratorului furnizorului-nerezident, persoană străină, cu ședere temporară pe teritoriul Moldovei.

Referitor la încălcarea de către SRL „Sun Communication” a prevederilor art. 3, art. 10, art. 25 Legii nr. 1593-XV din 26.12.2002, prin faptul că acesta nu a calculat, declarat și nu a achitat prime de asigurare obligatorie de asistența medicală calculate din veniturile achitate cet. John Maxemchuk, pentru perioada 2010 – 2012, Coegiul repetat menționează că acestea nu sunt plăți salariale.

Ca consecință a concluziei precum că plățile efectuate lui John Maxemchuk sunt venituri salariale și nu plăți pentru serviciile prestate de Spark Management către „SUN Communication” în temeiul unei convenții civile este și aplicarea amenzii pentru 23 de cazuri din 5000 lei pentru întocmirea neadecvată a dării de seama privind suma de venit achitat și impozit pe venit reținut (forma IRV) perioada 2010 - noiembrie 2011, respectiv la fel și aplicarea amenzii pentru întocmirea neadecvată a dării de seama privind suma pe venit achitat și impozit pe venit reținut din acesta (Forma IRV) pentru perioada decembrie 2011 -iunie 2012.

Instanța de recurs conchide, corectă soluția primei instanțe, fapt ce rezultă din interpretarea corectă a prevederilor legale ce guvernează raportul juridic în litigiu.

În consecință se constată că prima instanță cu o motivare amplu argumentată și o pronunțare asupra tuturor aspectelor juridice la probele administrate, corect a ajuns la concluzia ilegalității acestor acte, astfel că toate criticele formulate în recurs sunt nejustificate.

Distinct de cele enunțate, se reține că hotărîrea primei instanțe este adoptată în limitele competenței sale, cu aplicarea corectă a legii materiale care guvernează raportul juridic litigios, avînd la bază cumulul de probe, care au fost administrate cu respectarea normelor de drept procedural.

În asemenea împrejurări și avînd în vedere faptul că hotărîrea primei instanțe este întemeiată și legală, iar temeiurile invocate de către recurent sunt neîntemeiate, fiind similare celor indicate în cadrul examinării cauzei de către prima instanță,

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul și de a menține hotărârea primei instanțe.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a), și alin.(3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se respinge recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Se menține hotărârea Curții de Apel Chișinău din 23 ianuarie 2013 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Sun Communications” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței, judecătorul

Svetlana Filincova

Judecătorii

Svetlana Novac

Tatiana Vieru

Iurie Bejenaru

Galina Stratulat