

prima instanță: Judecătoria Edineț (sediul Dondușeni)

Judecător: L.Danilișin

instanța de apel: Curtea de Apel Bălți

Judecători: Iu.Grosu, A.Corcenco, A.Ciobanu

DECIZIE

4 aprilie 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul

Judecătorii

Valeriu Doagă

Svetlana Filincova

Ion Druță

Nina Vascan

Tamara Chișca-Doneva

examinând recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „MC-Consulting” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Bălți din 9 noiembrie 2017, prin care a fost admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, casată hotărârea Judecătoria Edineț (sediul Dondușeni) din 14 iunie 2017 și încheierea din 22 august 2017, și emisă o nouă hotărâre, de admitere în parte a cererii de chemare în judecată

c o n s t a t ă :

La 1 februarie 2017 SRL „MC - Consulting” a depus cererea de chemare în judecată împotriva IFS pe raionul Dondușeni cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 1545 din 17 octombrie 2016 la SRL „MC - Consulting” de către Șeful-adjunct al Direcției Control fiscal și inspectorului principal al Direcției IFS Dondușeni, a fost efectuat controlul fiscal prin metoda verificării totale privind respectarea legislației fiscale.

În rezultatul controlului a fost întocmit actul de control nr. 5-676476 din 11 noiembrie 2016 conform căruia au fost calculate suplimentar suma de 24 573,90 lei cu titlu de contribuții ale asigurărilor sociale de stat datorate de angajator, 6410.65 lei cu titlu de contribuții individuale, 4656,65 lei cu titlu de prime de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator și au fost micșorate pierderile fiscale cu 321 224 lei.

Astfel, pentru calcularea sumelor sus menționate au fost folosite metode și surse indirecte.

În textul descriptiv a deciziei se indică drept argument a utilizării metodelor și surselor indirecte art. 134 alin.(1), lit. k) Cod Fiscal, care stipulează dreptul organului fiscal sau al funcționarului fiscal de a folosi aceste surse, în actul de control nu au fost identificate careva din circumstanțele indicate în art. 189 Cod Fiscal, pe când se menționează, că la întreprindere evidența contabilă se ține pe deplin, ceea ce permite determinarea sumelor impozitelor și taxelor care urmează să fie vărsate în buget în volum total și deplin.

Societatea consideră că aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a sumei obligației fiscale sunt neîntemeiate, fapt ce a cauzat aprecierea eronată a sumelor suplimentar calculate, fără a dovedi obiectul impunerii.

În rezultat, prin folosirea metodei indirecte s-a stabilit, că pe parcursul anului 2015 întreprinderea a consumat mai puțin gaz pentru necesitățile de producție, decât în anul 2014, iar cheltuielile aferente remunerării muncii sunt mai mici în anul 2015 comparativ cu anul 2014.

În pofida faptului, IFS a calculat suplimentar 321 224 lei care, în opinia agentului economic, au parvenit de la prestarea serviciilor la petrecerea nunților și cumetriilor, fără a argumenta sporirea numărului de servicii acordate de acest gen sau însuși faptul acordării lor.

SRL „MC-Consulting” relatează că quantumul gazelor naturale utilizat nu caracterizează obiectiv numărul de ceremonii petrecute în local, deoarece încăperile urmează a fi încălzite cu sau fără organizarea petrecerilor și evenimentelor menționate.

Reclamanta susține că gazele naturale încălzesc atât încăperile unde se petrec seratele (disco), cât și localul în întregime. Iar, aplicarea metodelor și surselor indirecte trebuia dovedite cu certitudine și nu după volumul gazului natural consumat, care este constant și nu se răsfrânge asupra numărului de ceremonii petrecute în local, care nu ar fi fost impozitate în modul corespunzător.

Așadar, precizează reclamantul că în actul de control și în decizia adoptată acest fapt nu este dovedit și suma de 321 224 lei este stipulată doar în baza unor intuiiri sau bănuieli, ce nu pot fi puse la baza unei decizii legale.

Referitor la calcularea sumelor suplimentare pentru presupusa reflectare incompletă a timpului de muncă, reclamanta menționează în contestație, că la întreprindere timpul de muncă este reglementat de art. 99 al Codului muncii și Regulamentul intern a întreprinderii aprobat la 28 decembrie 2011 prin ordinul nr. 02-r unde sunt specificate categoriile de angajați și condițiile de aplicare a evidenței globale a timpului de muncă. Repartizarea timpului de muncă în cadrul săptămânii constituie 8 ore pe zi, timp de 5 zile cu două zile de repaus. Regimul de muncă: începutul lucrului - 08:00; pauza de masă - 12:00 - 13:00; sfârșitul lucrului - 17:00.

Ca urmare, în legătură cu specificul activității întreprinderii pentru categorii de angajați: vânzător, casier-operator, manager pe vânzări, chelner-barman se utilizează evidența globală a timpului de muncă cu respectarea următoarelor condiții: din cauza condițiilor procesului de producție sau condițiilor de muncă nu poate fi respectată durata zilnică sau săptămânală de muncă; perioada de evidență nu trebuie să fie mai mare de un an; durata timpului de muncă nu trebuie să

depășească numărul de ore lucrătoare stabilite de Codul muncii pentru o anumită categorie de salariați (adică nr. de ore pentru o lună, trimestru, an).

În vederea respectării acestei condiții, munca peste durata stabilită în unele zile ale perioadei de evidență poate fi compensată prin reducerea orelor de muncă în alte zile ale aceleiași perioade de evidență sau prin acordarea zilelor suplimentare de odihnă. Durata zilnică a timpului de muncă (schimbul) nu poate depăși 12 ore, care nu constituie durata zilnică a timpului de muncă, ci reprezintă doar limita până la care poate fi majorată durata zilnică a timpului de muncă (a schimbului) în cazul necesității de producție. Retribuirea muncii în cazul evidenței globale a timpului de muncă se face pe unitate de timp/pe oră, adică proporțional cu timpul lucrat.

În timpul efectuării controlului entitatea juridică dispunea de întreg setul de documente ce confirmau faptul, că la întreprindere se ține evidența globală a timpului de lucru, cum ar fi contractele individuale de muncă, acordurile suplimentare, care indică modificările clauzelor de importanță majoră a contractului individual de muncă, regulamentul intern a întreprinderii și ordinul privind utilizarea evidenței globale a timpului de muncă. Toate aceste documente menționate au fost supuse controalelor periodice efectuate de Inspekția muncii, care nu a depistat careva încălcări a legislației muncii, inclusiv a cuantumului timpului de lucru și a salarizării acestuia.

Colaboratorii IFS or. Dondușeni nu au solicitat documentele menționate, limitându-se doar la contractele individuale de muncă și tabelele de evidență a timpului de muncă. Calculele efectuate de către colaboratorii SRL „MC Consulting” confirmă faptul că niciunul din angajații întreprinderii nu au lucrat peste orele de program, iar timpul efectiv lucrat a fost impozitat conform legislației fiscale.

O parte din argumentele aduse au fost incluse în dezacordul din 24 noiembrie 2016, unde au fost prezentate calculele ce demonstau că salariile achitate angajaților au fost reflectate totalmente și evident impozitate în modul prevăzut de legislația în vigoare.

La 5 decembrie 2016, IFS pe raionul Dondușeni a emis decizia nr. 270 asupra cazului de încălcare a legislației, fiind identică la conținut cu actul de control nr. 5-676476 din 11 noiembrie 2016.

Ulterior, împotriva deciziei nr. 270 din 5 decembrie 2016 a fost depusă o contestație, care prin decizia IFS pe raionul Dondușeni nr. 10 din 24 ianuarie 2017 a fost considerată neîntemeiată.

În contestație, SRL „MC-Consulting” mai invocă, că în baza actului de control din 5-676476 a fost emisă decizia nr. 270 din 5 decembrie 2016, prin care au fost încasate suplimentar unele impozite și penalități, fiind aplicate amenzi, din care o parte au fost recunoscute de către entitatea juridică și achitate, iar cu o parte din impozite, penalități și amenzi și-a expus dezacordul, din care considerente în această parte decizia emisă de IFS Dondușeni nr. 270 a fost contestată.

SRL „MC-Consulting” solicită, admiterea contestației, anularea parțială a deciziei IFS Dondușeni nr. 270 din 5 decembrie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației, în partea ce ține de încasarea impozitelor calculate în rezultatul controlului; încasarea sumei de 24 573, 90 cu titlu de contribuții de asigurări sociale de stat; încasarea sumei de 6 410,65 lei cu titlu contribuții individuale de

asigurări sociale de stat; încasarea sumei în valoare de 4 656, 65 lei cu titlu de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală, încasarea penalităților calculate în rezultatul controlului 11 009,07 lei cu titlu de penalitate pentru neachitare în termen a contribuțiilor de asigurare socială de stat datorate de angajator calculate în conformitate cu prevederile Legii bugetului asigurărilor sociale de stat; suma de 2 871,92 lei cu titlu de penalitate pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de stat calculată în conformitate cu prevederile Legii bugetului asigurărilor sociale de stat; 1 865,59 lei cu titlu de penalitate pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculată în conformitate cu prevederile Legii bugetului asigurărilor sociale de stat; încasarea amenzilor în mărime de 8 792 lei amendă egală cu suma contribuțiilor calculate pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (pentru lunile octombrie 2014 - martie 2015) calculată în conformitate cu prevederile Legii bugetului asigurărilor sociale de stat; 44 384,98 lei amendă dublă pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (pentru lunile aprilie 2015 - septembrie 2016) calculată în conformitate cu prevederile Legii bugetului asigurărilor sociale de stat; 4 656,65 lei amendă calculată pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculată în conformitate cu prevederile art. 29 al. 1) al Legii nr. 1593 - XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, ca fiind calculate și aplicate neîntemeiat cu încălcarea legislației fiscale în vigoare la moment.

Prin hotărârea Judecătoriei Edineț (sediul Dondușeni) din 14 iunie 2017 a fost admisă cererea de chemare în judecată depusă de SRL „MC-Consulting”. S-a anulat decizia Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni nr.270 din 5 decembrie 2016, ca fiind neîntemeiată.

La 28 iunie 2017 Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel împotriva hotărârii primei instanțe, solicitând admiterea cererii de apel, casarea hotărârii instanței de fond și emiterea unei noi hotărâri de respingere a cererii de chemare în judecată depusă de SRL „MC-Consulting” împotriva IFS pe raionul Dondușeni privind contestarea actului administrativ.

Prin decizia Curții de Apel Bălți din 9 noiembrie 2017 a fost admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord. S-a casat hotărârea judecătoriei Dondușeni din 14 iunie 2017 și încheierea din 22 august 2017 și a fost emisă o nouă hotărâre, de admitere a cererii SRL „MC-Consulting”, fiind anulată parțial decizia nr. 270 din 5 decembrie 2016 în partea ce ține de încasarea următoarelor sume, și anume, 24 573,90 cu titlul de contribuții de asigurări sociale de stat, 6 410, 65 lei cu titlu de contribuții individuale de asigurări sociale de stat, 4 656, 65 lei cu titlu de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală, 11 009,07 lei cu titlu de penalitate pentru neachitare în termen a contribuțiilor de asigurare socială de stat, 2 871,92 lei cu titlu de penalitate pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de stat, 1 865,59 lei cu titlu de penalitate pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie, 8 792 lei cu titlu de amendă egală cu suma contribuțiilor calculate pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (pentru lunile octombrie 2014- martie 2015), 44 384.98 lei cu titlu de amendă dublă pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (pentru lunile aprilie 2015 -

septembrie 2016) și 4 656, 65 lei cu titlu de amendă calculată pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

La 18 ianuarie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâri prin care acțiunea să fie respinsă integral ca neîntemeiată.

În motivarea recursului a invocat că instanțele ierarhic inferioare au aplicat eronat normele de drept material, interpretând eronat legea, din care motiv decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe sunt vădit neîntemeiate și pasibile casării.

Menționează că în cadrul controlului, contribuabilul a încălcat cerințele art. 19 și 23 ale Legii contabilității, și anume, nu a reflectat în tabela de evidență a folosirii timpului de muncă (pontaj), orele de lucru real lucrate pentru zilele de sâmbătă și duminică, nu a calculat salariul angajaților (vânzător, casier) pentru orele lucrate de sâmbătă și duminică, pentru perioada de control octombrie 2014-septembrie 2016, astfel diminuând baza impozabilă a contribuțiilor din bugetul asigurărilor sociale de stat și în fondul asigurărilor obligatorii de asistență medicală, prin ținerea evidenței contabile neconforme.

Or, în cazul controlului fiscal s-a depistat ținerea evidenței contabile neconforme, iar organul fiscal a aplicat cerințele art. 189 alin. (2) Cod fiscal, și respectiv, art. 225 alin. (2) lit. d) Cod fiscal.

Indică că pentru perioada lunilor octombrie –decembrie 2014, suma totală a venitului din salariul estimat în urma controlului fiscal constituie suma de 15 230,84 lei, pentru perioada anului 2015 constituie suma de 58 454,36 lei și pentru 9 luni ale anului 2016 suma de 33 157,10 lei.

Cu referire la prevederile pct. 1.1 al anexei nr. 3, art. (3) și (5) al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2014, nr. 329 din 23 decembrie 2013, agentul economic a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat în total cu 4 417,03 lei, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii – 3 503,14 și contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat cu 913,89 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat de la venitul din salariu estimat egal cu 15 230,84 lei

La fel, s-a depistat și încălcarea prevederilor pct. 1.1 al anexei nr.3, art. (3) și (5) al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2015, nr. 73 din 12 aprilie 2015, contribuabilul a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat pentru anul 2015 în mărime de 16 951,91 lei, inclusiv contribuțiile de asigurări de stat obligatorii în mărime de 13 444,60 lei și contribuții individuale de asigurări sociale de stat în mărime de 3 507,31 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat de la venitul din salariul estimat egal cu 58 454,36 lei.

Totodată, s-a constatat și încălcarea prevederilor pct.1.1 al anexei nr.3, art.(3) și art.(5) al Legii Bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2016, nr.156 din 1 iulie 2016, prin care SRL „MC-Consulting” a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat pentru 9 luni ale anului 2016 în total cu 9 615,61 lei, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 7 626,16 lei și contribuțiile individuale de asigurări sociale cu 1 989,45 lei, deoarece a diminuat

fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat de la venitul din salariul estimate egal cu 33 157,10 lei.

S-a stabilit și încălcarea prevederilor art.4) alin.(1) al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2014, nr.330 din 23 decembrie 2013, prin care societatea a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator pentru trimestrul IV al anului 2014 cu 609,28 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorii de asistență medicală de la venitul din salariu estimat egal cu 15 230,84 lei.

Sușține recurentul și încălcarea prevederilor art.4) alin.(1) al Legii Fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2015, nr.74 din 12 aprilie 2015, întreprinderea a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator pentru anul 2015 cu 2 555,28 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorii de asistență medicală de la venitul din salariu estimate egal cu 58 454,36 lei, precum și încălcarea prevederilor art.4) alin.(1) al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2016, nr.157 din 01 iulie 2016, contribuabilul a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator pentru 9 luni ale anului 2016 cu 1 492,09 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorii de asistență medicală de la venitul din salariu estimate egal cu 33 157,10 lei.

Astfel, instanța de apel a concluzionat eronat faptul că în actul de control fiscal nr.1545 din 17 octombrie 2016 este menționat precum că, SRL „MC-Consulting” evidența contabilă se ține pe deplin, ceea ce permite determinarea sumelor impozitelor și taxelor care urmează să fie vărsate în buget în volum total.

Or, actul de control fiscal și decizia IFS pe or. Dondușeni nr. 270 din 5 decembrie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „MC-Consulting” este una legală și întemeiată, iar temeiuri de anulare a acesteia nu sunt.

Afirmă recurentul că a solicitat SRL „MC-Consulting” să prezinte probe privind luarea de cunoștință a salariaților cu Regulamentul intern nr. 2 din 28 decembrie 2011, registrul de evidență a corespondenței și a ordinelor pentru anul 2011, însă reprezentantul societatea nu a prezentat aceste documente în cadrul controlului fiscal efectuat, nici în prima instanță, doar în instanța de apel, fiind admise ca probe, făcând referire la aceste înscrisuri (fd. 17-23).

Recurentul consideră că instanța de apel a încălcat prevederile art.372 CPC, or, intimata deține acest regulament din anul 2011 și nu a prezentat inspectorilor în cadrul controlului și nici în cadrul examinării dezacordului, contestației.

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

Astfel, instanța de recurs consideră că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul la 18 ianuarie 2018, împotriva deciziei instanței de apel din 9 noiembrie 2017, în termen, având în vedere că materialele cauzei nu conține probe privind recepționarea acesteia.

Prin referința din 1 martie 2018, SRL „MC-Consulting” a solicitat recunoașterea recursului Serviciului Fiscal ca inadmisibil.

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 necesar de a admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâri cu privire la respingerea acțiunii din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) CPC, 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.

După cum denotă actele cauzei în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 1545 din 17 octombrie 2016, de către Inspectorul Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni a fost efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale la SRL „MC-Consulting” privind respectarea legislației fiscale pe perioada de activitate 1 ianuarie 2014-30 septembrie 2016, și anume impozitul pe venit din activitatea întreprinderii a fost controlată pentru perioada anului 2014, 2015, TVA pentru perioada 1 septembrie 2014-30 septembrie 2016, celelalte impozite și taxe au fost controlate pentru perioada tr. IV 2014, anul 2015 și 9 luni ale anului 2016.

În rezultatul controlului efectuat, prin actul nr. 5-676476 din 11 noiembrie 2016, s-a stabilit că pentru perioada anului 2014 de către societate au fost majorate pierderile fiscale în total cu 5 002 lei, în anul 2015 au fost majorate pierderile fiscale în total cu 354 165 lei, pentru anul 2015 SRL „MC-Consulting” a prezentat nota de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din aceste plăți, Forma IALS 14, cu informație neautentică la 18 persoane, nu a fost indicat codul personal al salariatului, a fost diminuată TVA în mărime de 1 931,36 lei, inclusiv luna noiembrie 2014 cu 1 000, 42 lei și luna ianuarie 2015 cu 930,64 lei, deoarece nu au fost incluse în suma totală a livrărilor livrarea efectuată conform facturilor fiscale, calculându-se penalitate în sumă de 548,60 lei. Declarația privind TVA pentru luna noiembrie 2015 și ianuarie 2015 au fost prezentate cu date eronate, neveridice. Pentru perioada a tr. IV 2014, 2015 și 9 luni 2016, SRL „MC-Consulting” a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat datorate de angajator în total cu 24 573, 90 lei și contribuțiile individuale în total cu 6 410,65 lei. Pentru neachitarea în termen s-a calculat penalitate în sumă de 12 951, 45 lei, inclusiv 2 679,60 lei pentru contribuțiile individuale. Pentru perioada tr. IV 2014, 2015 și 9 luni 2016 SRL „MC-Consulting” a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator în total cu 4 656, 65 lei, iar pentru neachitarea în termen s-a calculat penalitate în sumă de 1 725, 89 lei, prin care a încălcat art. 8 alin. (2) lit. b) al Legii nr. 1163-XII din 24 iulie 1997 și art. 44 alin. (3) Cod fiscal, prevederile Legii contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. (f.d.6-16, vol.I)

Drept urmare, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni a emis decizia nr. 270 din 5 decembrie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL „MC-Consulting” prin care s-a decis încasarea la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: 1 931,36 lei TVA, 24 573,90 contribuții de asigurări sociale de stat datorate de angajator, 6 410,65 lei contribuții individuale de asigurări sociale de stat, 4 656, 65 lei prime de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată, încasarea la buget a sumei datoriiilor la

obligațiile fiscale a contribuabilului în sumă de 3 733,19 lei, a penalităților în mărime de 588,17 lei, 11 009,07 lei, 2 871, 92 lei, 1 865, 59 lei, aplicarea amenzii pentru încălcarea legislației în mărime de 2 000 lei, 580 lei, 8 792 lei, 44 384, 98 lei, 4 656, 65 lei. (f.d. 30-33, vol.I).

Tot materialul probator atestă că nefiind de acord cu decizia nr. 270 din 5 decembrie 2016 la 27 decembrie 2016, SRL „MC-Consulting” a depus contestație, solicitând casarea parțială a acesteia, în partea ce ține de calcularea unor sancțiuni fiscale, iar prin decizia nr. 10 din 24 ianuarie 2017, contestația a fost considerată neîntemeiată și a fost respinsă. (f.d. 39-40, vol.I).

Fiind investită cu judecarea acțiunii în cauză și având ca obiect al litigiului anularea deciziei emise de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni nr.270 din 5 decembrie 2016 în parte contestată, prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii.

În susținerea concluziilor date, prima instanță a reținut că aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a sumei obligației fiscale în cazul dat este neîntemeiată, și în consecință, a cauzat aprecierea eronată de către organul fiscal a sumelor suplimentar calculate, fără a dovedi obiectul impunerii.

Judecând apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, instanța de apel a ajuns la concluzia temeiniciei acestuia și admiterii apelului, casând hotărârea primei instanțe și pronunțând o nouă hotărâre cu privire la admiterea cererii SRL „MC-Consulting”, fiind anulată parțial decizia nr. 270 din 5 decembrie 2016 în partea ce ține de încasarea următoarelor sume, și anume, 24 573,90 cu titlul de contribuții de asigurări sociale de stat, 6 410, 65 lei cu titlu de contribuții individuale de asigurări sociale de stat, 4 656, 65 lei cu titlu de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală, 11 009,07 lei cu titlu de penalitate pentru neachitare în termen a contribuțiilor de asigurare socială de stat, 2 871,92 lei cu titlu de penalitate pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de stat, 1 865,59 lei cu titlu de penalitate pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie, 8 792 lei cu titlu de amendă egală cu suma contribuțiilor calculate pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (pentru lunile octombrie 2014- martie 2015), 44 384.98 lei cu titlu de amendă dublă pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (pentru lunile aprilie 2015 - septembrie 2016) și 4 656, 65 lei cu titlu de amendă calculată pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut prevederile art. 216 alin. (6) Cod fiscal, indicând că organul fiscal nu a argumentat calcularea impozitelor și taxelor menționate în act prin metode și surse indirecte care au dus la încasarea SRL „MC-Consulting” a unor impozite, penalități și amenzi suplimentare, este neîntemeiată, deoarece nu s-a dovedit obiectul impunerii.

Instanța de recurs constată, însă, că fiind, la soluționarea pricinii, stabilite pe deplin circumstanțele care au importanță pentru judecarea cauzei în fond, concluziile instanțelor de judecată și soluția dată în sensul admiterii acțiunii SRL „MC-Consulting” și anulării în parte a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni nr. 270 din 5 decembrie 2016 sunt incorecte, fapt ce rezultă din interpretarea greșită a prevederilor, în coroborare cu materialul probator prezentat de părți.

În susținerea opiniei enunțate instanța de recurs reține materialele cauzei

care atestă cu certitudine că SRL „MC-Consulting” nu a reflectat în tabela de evidență a folosirii timpului de muncă (tabela de pontaj), orele de lucru real lucrate pentru zilele de sâmbătă și duminică, nu a calculat în evidența contabilă salariul angajaților (vânzător, casier) pentru orele lucrate în zilele de sâmbătă și duminică pentru toată perioada de control din luna octombrie 2014 - septembrie 2016, diminuând astfel baza impozabilă a contribuțiilor în bugetul asigurărilor sociale de stat și în fondul asigurărilor obligatorii de asistență medicală, prin ținerea evidenței contabile neconforme. (f.d. 164-187, vol.I)

Totodată, s-a stabilit că în scopul verificării corectitudinii determinării bazei impozabile a contribuțiilor în Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat și în Fondul Asigurărilor obligatorii de asistență medicală pentru perioada supusă controlului, au fost analizate tabelele de evidență a folosirii timpului de muncă, informațiile privind înregistrările, încasările de mijloace bănești în mașina de casă și control la toate unitățile comerciale, pentru zilele de sâmbătă și duminică pentru perioada 1 octombrie 2014 – 30 septembrie 2016 și explicațiile în scris de la salariați. (f.d. 188-214, vol.I)

Conform art. 19 alin. (1), (2), (4), (5) și 23 alin. (1), (2), (5), (6) ale Legii contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 1997, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil - nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului. Documentele primare întocmite pe suport de hârtie sau în formă electronică au aceeași putere juridică. În cazul întocmirii documentului primar în formă electronică, entitatea, la solicitarea utilizatorului, este obligată să imprime copia documentului pe suport de hârtie din cont propriu.

Datele din documentele primare și centralizatoare se înregistrează, se acumulează și se prelucrează în registrele contabile. Nomenclatorul și structura registrelor contabile se stabilesc de către fiecare entitate de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale proprii, ținându-se cont de normele metodologice și cerințele prevăzute la alin.(4). Registrele contabile se întocmesc pe suport de hârtie sau în formă electronică. Dacă registrul contabil este întocmit în formă electronică, entitatea, la solicitarea organelor autorizate, este obligată să imprime pe cont propriu copia acestuia pe suport de hârtie. Registrele contabile obligatorii sunt Cartea mare sau balanța de verificare și alte registre centralizatoare, care servesc drept bază pentru întocmirea situațiilor financiare.

În conformitate cu art. 134 alin. (1), lit. k), 189 alin. (2) ale Codului fiscal, organul fiscal și funcționarul fiscal au dreptul la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor, să utilizeze metode și surse directe și indirecte.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Iar, conform art. 225 alin. (2) lit. d) ale Codului fiscal, care prevede una din metode și surse indirecte, includ numărul de angajați ai contribuabilului, precum și fondul de remunerare a muncii și alte recompense, astfel că, în urma controlului au fost estimate veniturile din salariile angajaților.

La acest segment, instanța de recurs va evidenția că la estimarea venitului din salariu a fost luat în considerație cuantumul salariului mediu lunar pe economie prognozat pe anul respectiv în modul stabilit de Guvern.

Opinează Colegiul că potrivit Hotărârii de Guvern nr. 299 din 23 aprilie 2014, începând cu 1 mai 2014 cuantumul minim garantat al salariului se stabilește în mărime de 1 650 lei sau 9,77 lei/oră, Hotărârii de Guvern nr. 219 din 29 aprilie 2015, începând cu 1 mai 2015 cuantumul minim garantat al salariului se stabilește în mărime de 1 900 lei sau 11,25 lei/oră, Hotărârii Guvernului nr. 488 din 20 aprilie 2016, începând cu 1 mai 2016, cuantumul minim garantat al salariului se stabilește în mărime de 2 100 lei sau 12,43 lei/oră.

Însă, după cum se constată la caz, în cadrul controlului la SRL „MC-Consulting”, în condițiile prevăzute de Hotărârile de Guvern menționate, a fost apreciat venitul din salariul estimat pentru perioada supusă controlului pentru zilele de sâmbătă și duminică în dependență de orele de facto lucrate.

Colegiul reține că pentru perioada octombrie-decembrie 2014, suma totală a venitului din salariul estimat în urma controlului constituie 15 230,84 lei, pentru anul 2015 suma de 58 454,36 lei și pentru 9 luni ale anului 2016 suma de 33 157,10 lei.

Prin urmare, în speță prezintă relevanță prevederile art. 12 alin. (8) al Legii nr. 156 din 1 iulie 2016 bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2016, care stipulează că cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează de către colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

În această ordine de idei, cu referire la prevederile pct. 1.1 al anexei nr. 3, art. (3) și (5) al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2014, nr. 329 din 23 decembrie 2013, s-a constatat că contribuabilul a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat în total cu 4 417,03 lei, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii – 3 503,14 și contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat cu 913,89 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat de la venitul din salariu estimat egal cu 15 230,84 lei.

La fel, s-a depistat și încălcarea prevederilor pct. 1.1 al anexei nr.3, art. (3) și (5) al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2015, nr. 73 din 12 aprilie 2015, SRL „MC-Consulting” a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat pentru anul 2015 în mărime de 16 951,91 lei, inclusiv contribuțiile de asigurări de stat obligatorii în mărime de 13 444,60 lei și contribuții individuale de asigurări sociale de stat în mărime de 3 507,31 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat de la venitul din salariul estimat egal cu 58 454,36 lei.

Totodată, s-a constatat și încălcarea prevederilor pct.1.1 al anexei nr.3, art.(3) și art.(5) al Legii Bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2016, nr.156 din 1 iulie 2016, prin care agentul economic a diminuat contribuțiile asigurărilor sociale de stat pentru 9 luni ale anului 2016 în total cu 9 615,61 lei, inclusiv

contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 7 626,16 lei și contribuțiile individuale de asigurări sociale cu 1 989,45 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat de la venitul din salariul estimate egal cu 33 157,10 lei.

S-a stabilit și încălcarea prevederilor art.4) alin.(1) al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2014, nr.330 din 23 decembrie 2013, prin care întreprinderea a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator pentru trimestrul IV al anului 2014 cu 609,28 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorii de asistență medicală de la venitul din salariu estimat egal cu 15 230,84 lei.

Sub acest aspect s-a depistat și încălcarea prevederilor art.4) alin.(1) al Legii Fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2015, nr.74 din 12 aprilie 2015, prin care contribuabilul a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator pentru anul 2015 cu 2 555,28 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorii de asistență medicală de la venitul din salariu estimate egal cu 58 454,36 lei, precum și încălcarea prevederilor art.4) alin.(1) al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2016, nr.157 din 01 iulie 2016, prin care a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală datorată de angajator pentru 9 luni ale anului 2016 cu 1 492,09 lei, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorii de asistență medicală de la venitul din salariu estimate egal cu 33 157,10 lei.

Având în susținere normele menționate în raport circumstanțele expuse instanța de recurs conchide că actul administrativ contestat, și anume, decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni nr. 270 din 5 decembrie 2016, a fost emisă în corespundere cu dispozițiile legale aplicabile situației date.

Aceasta deoarece, la caz, s-a constatat incontestabil că SRL „MC-Consulting” în total pentru perioada de control, contribuțiile asigurărilor sociale de stat datorate de angajator (23%) au fost diminuate cu 24 573,90 lei și contribuțiile individuale (6%) cu 6 410, 65 lei.

Or, pentru neachitarea în termenul prevăzut în art. 10 alin. (2) al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2014, nr. 329 din 23 decembrie 2013 și Legii bugetului asigurărilor sociale de stat nr. 73 din 12 aprilie 2015 pentru anul 2015, art. 12 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2016 nr. 156 din 1 iulie 2016, în rezultatul controlului s-a calculat penalitate în sumă totală de 13 880, 99 lei, inclusiv prin neachitarea contribuțiilor datorate de angajator în sumă de 11 009,07 lei și 2 871,92 lei pentru neachitarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat, calculată în conformitate cu normele expuse.

Subsecvent celor menționate, instanța de recurs conchide că pentru perioada supusă controlului, și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorată de SRL „MC-Consulting” au fost diminuate cu 4 656, 65 lei.

Sau, în sensul art. 4 alin. (1) din Legea fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală, pentru anul 2014 nr. 330 din 23 decembrie 2013, pentru anul 2015, nr. 74 din 12 aprilie 2015, pentru anul 2016 nr. 157 din 1 iulie 2016, SRL

„MC-Consulting” a diminuat primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorată de angajator, deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate primele de asigurare obligatorie de asistență medicală de la venitul din salariu estimat egal cu 15 230,84 lei, respectiv pentru anul 2015, suma de 58 454,36 lei și pentru anul 2016, suma de 33 157, 10 lei.

Prin urmare, pentru neachitarea în termenul prevăzut la art. 26 alin. (1) al Legii nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 și art. 30 alin. (1) al Legii nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 a fost calculată penalitate în sumă de 1 865, 59 lei, pentru diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat (lunile aprilie 2015- septembrie 2016), amendă în mărime de 44 384,98 lei și amendă dublă calculată potrivit art. 10 alin. (7) al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2015 și art. 12 alin. (7) al Legii bugetului asigurărilor sociale pentru anul 2016, iar pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală a fost aplicată amendă în mărime de 4 656, 65 lei, calculată potrivit art. 29 alin. (1) al Legii privind mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală.

Or, la caz se va sublinia că SRL „MC-Consulting” nu a prezentat probe plauzibile și admisibile, care ar putea servi drept temei pentru anularea deciziei contestate, iar afirmațiile formulate în cererea de chemare în judecată sunt nefondate, deoarece contravin celor expuse supra.

De altfel, în speță este evident că SRL „MC-Consulting” în activitatea sa de întreprinzător, nu a respectat prevederile Codului muncii și Legii contabilității în tabelele de evidență a folosirii timpului de muncă, nefiind reflectate orele efectiv lucrate în zilele de sâmbătă și duminică, și nu a fost calculat salariul vânzătorului și casierului.

În acest context al analizei este de observat că în cază nu poate fi incidentă alegația SRL „MC-Consulting” precum că timpul de muncă la întreprindere este reglementat și de Regulamentul intern al întreprinderii aprobat la 28 decembrie 2016, prin ordinul nr. 02-r, or, Regulamentul menționat a fost aprobat mai târziu decât data finalizării controlului fiscal la 11 noiembrie 2016, ba mai mult, și la contestația înaintată, nu a fost anexat Regulamentul intern al întreprinderii.

Or, așa cum a fost constatat de colaboratorii IFS pe raionul Dondușeni, graficul de lucru a întreprinderii nu a fost prezentat, iar în cazul în care exista, acesta urma să corespundă cu tabelul de evidență a folosirii timpului de muncă efectiv lucrat.

Respectiv, argumentele prezentate de contribuabil în vederea admiterii cererii de chemare în judecată în sensul formulat, sunt nefondate și nu pot servi temei pentru absolvirea SRL „MC-Consulting” de răspundere pentru încălcarea legislației fiscale și anularea deciziei IFS pe raionul Dondușeni nr. 270 din 5 decembrie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației.

În conexiunea celor relatate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că temei pentru admiterea acțiunii și anularea a actului administrativ contestat nu este, pe când concluziile instanțelor ierarhic inferioare cu privire la temeinicia acțiunii sunt în contradicție cu circumstanțele pricinii, fiind dată o interpretare greșită a normelor de drept material.

Cele relatate în ansamblu atestă temeinicia recursului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat și indică la incorectitudinea hotărârilor de judecată a instanțelor ierarhic inferioare, fapt ce impune casarea acestora.

Distinct de cele relatate și având în vedere faptul că, circumstanțele pricinii au fost stabilite de către instanțele de judecată și nu este necesară verificarea suplimentară a cărorva dovezi, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe și de a emite o nouă hotărâre, prin care a respinge cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „MC-Consulting” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni cu privire la contestarea actului administrativ.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) 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 Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia Curții de Apel Bălți din 9 noiembrie 2017 și hotărârea Judecătoriei Edineț (sediul Dondușeni) din 14 iunie 2017, în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „MC-Consulting” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea actului administrativ și se emite o nouă hotărâre prin care:

Se respinge acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „MC-Consulting” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Dondușeni cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președinte, judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Svetlana Filincova

Ion Druță

Nina Vascan

Tamara Chișca-Doneva