

Dosarul nr. 3ra-265/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani (jud. M.Murguleț)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. Iu.Cimpoi, I.Secrieru, A.Danilov)

ÎNCHEIERE

10 aprilie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Valeriu Doagă
Mariana Pitic
Tamara Chișca-Doneva

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de
Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu
Răspundere Limitată „Tudorinex” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu
privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 25 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin
care a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută
hotărârea din 12 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani,

c o n s t a ț ă:

La 17 noiembrie 2017, Societatea cu Răspundere Limitată „Tudorinex”
(în continuare SRL „Tudorinex”) a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului
administrativ.

În motivarea cererii de chemare în judecată reclamanta a invocat că la 15
septembrie 2017 de către inspectorii principali din cadrul Direcției controlului
fiscal a Serviciului Fiscal de Stat la întreprindere a fost efectuat un control fiscal
prin metoda de verificare totală, pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2013 –
31 decembrie 2016 pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător,
perioada 1 iunie 2016 – 30 iunie 2017 pentru taxa pe valoare adăugată și
perioada de la 1 iulie 2013 – 30 iunie 2017 pentru alte impozite și taxe, în urma
controlului fiind întocmit actul de control fiscal nr. 5-682777 și nr. 5-682776
din aceeași dată – 15 septembrie 2017, prelungit pe blancheta nr. 3-566187 din
15 septembrie 2017.

Invocând ilegalitatea actului de control enunțat, la 25 septembrie 2017, SRL „Tudorinex” a depus în adresa Serviciului Fiscal de Stat dezacordul pe marginea acestuia, iar ca rezultat la 6 octombrie 2017 Serviciul Fiscal de Stat examinând actul de control fiscal sus-indicat și obiecțiile înaintate de SRL „Tudorinex” a emis decizia nr. 229 prin care a dispus încasarea la buget a sumei de 412 lei cu titlu de impozit pe venitul reținut din salariul diminuat, suma de 20957 lei cu titlu de impozit pe venitul din activitatea de întreprinzător diminuat, suma de 19489 lei cu titlu de contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori diminuată, suma de 5084 lei cu titlu de contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru persoanele asigurate diminuate, suma de 7215 lei cu titlu de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în formă de contribuție procentuală la salariu și alte recompense, achitate de angajatori și angajați diminuate.

Prin pct. IV a deciziei enunțate a fost calculată și încasată la buget, majorarea de întârziere de 180 lei pentru neachilarea în termen a impozitului pe venit reținut din salariu, suma de 5058 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător, suma de 4289 lei pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, suma de 14159 lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, suma de 3593 lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale.

Prin pct. V a deciziei vizate au fost aplicate amenzi pentru încălcarea legislației fiscale în sumă de 6287 lei pentru diminuarea impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător, suma de 1000 lei pentru prezentarea cu informații neautentice a declarației cu privire la impozitul pe venitul pentru perioadele fiscale A/2015, suma de 21580 lei pentru decontările în numerar prin intermediari în sumă de 215800 lei.

Prin pct. VI din aceeași decizie a fost aplicată amendă pentru încălcările legislației în sumă de 7215 lei pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, suma de 32245 lei pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, suma de 8412 lei pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru persoanele asigurate și aplicată avertizare pentru comiterea încălcărilor fiscale nesemnificative.

Nefiind de acord cu decizia nr. 229 din 6 octombrie 2017, la 13 octombrie 2017 SRL „Tudorinex” a adresat Serviciului Fiscal de Stat o contestație în corespundere cu art. 14 al Legii contenciosului administrativ prin care a invocat dezacordul în partea impozitului din salariu, primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală și contribuțiilor de asigurări sociale de stat și în partea efectuării decontărilor în numerar prin intermediari, însă prin decizia nr. 228 din 10 noiembrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

În opinia reclamantei, decizia nr. 229 din 6 octombrie 2017 în parte și decizia nr. 228 din 10 noiembrie 2017 integral a Serviciului Fiscal de Stat sunt contrare prevederilor legale și pasibile de a fi anulate din următoarele considerente.

Serviciul Fiscal de Stat a calificat că SRL „Tudorinex” a încălcat dispozițiile Hotărârii Guvernului cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real nr. 165 din 9 martie 2010, care prevede că „cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real se calculează pentru un program complet de lucru în medie de 169 de ore pe lună” și a dispozițiilor legale ce reglementează efectuarea decontărilor prin intermediari.

În acest context, reclamanta a subliniat că inspectorii fiscali au recalculat fondul de retribuire a muncii, reieșind din cuantumul minim garantat pentru o oră efectiv lucrată, conform Hotărârii Guvernului nr. 165 din 9 martie 2010, neluând în considerare că salariații Diaconu Vasile și Luchian Grigore au fost angajați cu ziua de muncă parțială (pe fracțiuni de normă), durata concretă a timpului de muncă parțial fiind consemnată în tabelele de evidență a folosirii timpului de muncă pe lună, Diaconu Vasile 1 oră pe zi, Luchian Grigore 2 ore pe zi.

A menționat că conform art. 97 alin. (1) și alin. (3) Codul muncii, angajatorul poate angaja salariați cu ziua sau săptămâna de muncă parțială (pe fracțiuni de normă). Munca pe fracțiuni de normă este retribuită proporțional timpului lucrat sau în funcție de volumul lucrului efectuat. Astfel, dacă se va lua de exemplu anul 2013, se observă că conform tabelelor de pontaj al salariatului Diaconu Vasile, i s-a calculat în ansamblu 1000 lei salariul lunar pentru o oră de muncă pe zi, iar salariatului Luchian Grigore i s-a calculat 1000 lei salariul lunar pentru 2 ore de muncă pe zi. În cazul în care salariații activau 8 ore pe zi, Diaconu Vasile avea să primească un salariu de 8 mii lei lunar, iar Luchian Grigore 4 mii lei lunar.

A invocat că conform Hotărârii Guvernului nr. 165 din 9 martie 2010, cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real se calculează pentru un program complet de lucru în medie de 169 de ore pe lună. Respectiv, salariul angajaților este de câteva ori mai mare decât salariul minim garantat din sectorul real. În perioada respectivă, Luchian Grigore a fost angajat și în cadrul SRL „DVT Broker”, iar Diaconu Vasile a activat în cadrul SRL „Diaconu-Lux” și SRL „DVT Broker”.

A mai menționat că inspectorii fiscali nu au luat în considerare că pe parcursul perioadei pentru care s-a efectuat controlul 1 iulie 2013 - 30 iunie 2017, salariații Luchian Grigore și Diaconu Vasile au beneficiat de concediul neplătit (din cont propriu), conform art.120 Codul muncii. Aceste circumstanțe au fost indicate și în obiecțiile înaintate, însă organul fiscal nu s-a expus deloc asupra acestora.

În asemenea circumstanțe, nu sunt clare două aspecte și anume de ce a fost recalculat fondul de salarizare pentru perioada în care salariații au fost în

concediu neplătit (din cont propriu), din moment ce în această perioadă salariul nu se achită angajatului, precum și de ce a fost recalculat fondul de salarizare, din moment ce salariații au fost angajați cu ziua de muncă parțială (pe fracțiune de normă), fiind angajați concomitent și la alte întreprinderi.

Reclamanta a mai subliniat că recalcularea ilegală a fondului de retribuire a muncii de către inspectorii fiscali a dus inevitabil la constatarea că au fost diminuate primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuțiile de asigurări sociale de stat. Însă, atât primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, cât și contribuțiile de asigurări sociale de stat au fost calculate reieșind din fondul de retribuire a muncii stabilit corect și legal, conform prevederilor legale menționate mai sus.

SRL „Tudorinex” a reiterat că nu a efectuat decontări în numerar prin intermediari. Conform pct. 2 din instrucțiunea privind modul de completare a actului de achiziție a mărfurilor, actul de achiziție a mărfurilor este un formular tipizat care se întocmește de către entitate în cazul achiziției mărfurilor (valorilor, bunurilor, inclusiv produselor agricole) de la persoanele fizice care nu practică activitate de întreprinzător (cetățeni), indiferent de momentul achitării mijloacelor bănești. Iar conform pct.5, actul de achiziție a mărfurilor (se completează astfel), în rândul „declarația pe propria răspundere a persoanei fizice care a predat mărfurile. A declarat că mărfurile predate sunt obținute integral pe teritoriul Republicii Moldova unde au fost indică numele și prenumele vânzătorului care confirmă prin semnătură că mărfurile predate sunt obținute integral pe teritoriul Republicii Moldova. Rândul respectiv se completează doar în cazul predării produselor agricole obținute integral pe teritoriul R.M.

Deci, persoanele fizice, prin semnătură personal au confirmat că au vândut marfa către SRL „Tudorinex”, iar documentul ce confirmă achitarea pentru marfa procurată sunt dispozițiile de plată, care au fost semnate de persoanele fizice care au livrat marfa, confirmând că au recepționat banii de la SRL „Tudorinex”.

A mai invocat și prevederile pct. 15 din Hotărârea Guvernului nr.764 din 25 noiembrie 1992 privind aprobarea normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a RM, care stipulează că „eliberarea de bani persoanelor care nu sunt încadrate în personalul scriptic al întreprinderii se efectuează prin dispoziții de plată scrise aparte pentru fiecare persoană.”

Pe cale de consecință a relevat că careva decontări în numerar intermediarilor SRL „Tudorinex” nu a efectuat, iar organul fiscal a făcut trimitere la careva recipise anexate la actele de achiziție pe numele lui Gheorghe Grosu, însă asemenea constatări sunt invenții ale organului fiscal ce nu au nimic comun cu SRL „Tudorinex” și actele de achiziție prezentate, motiv pentru care a fost depusă prezenta acțiune.

SRL „Tudorinex” a solicitat anularea deciziei nr. 229 din 6 octombrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat în partea încasării la buget a sumei de 412 lei

cu titlu de impozit pe venit reținut din salariul diminuat; suma de 19489 lei cu titlu de contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru persoanele asigurate diminuate; suma de 7215 lei cu titlu de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în formă de contribuție procentuală achitate de angajatori și angajați diminuate; suma de 180 lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit reținut din salariu; suma de 4289 lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate; suma de 14159 lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate; suma de 3593 lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale diminuate; suma de 21580 lei cu titlu de amendă pentru decontările în numerar prin intermediari; suma de 7215 lei cu titlu de amendă pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, suma de 32245 lei cu titlu de amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori; suma de 8412 lei cu titlu de amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru persoanele asigurate, ca fiind ilegală în fond și emisă contrară prevederile legii, precum și anularea integrală a deciziei nr. 228 din 10 noiembrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat cu încasarea din contul pârâtului în beneficiul său a cheltuielilor de asistență juridică în sumă de 3500 lei.

Prin hotărârea din 12 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Tudorinex” a fost admisă integral, fiind dispusă anularea pct. III, IV, V și VI din decizia nr. 229 din 6 octombrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat emisă asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Tudorinex”. S-a anulat ca fiind nefondată decizia nr. 228 din 10 noiembrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat. S-a încasat din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul SRL „Tudorinex” cheltuielile de judecată formate din cheltuieli de asistență juridică în sumă de 3500 lei.

Prin decizia din 25 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 12 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.

Pentru a decide astfel, instanțele de judecată au constatat că SRL „Tudorinex” la angajarea și atribuirea muncii lui Diaconu Vasile și Luchian Grigore a respectat prevederile art. 97 alin. (1) și (3) Codul muncii, motiv pentru care poziția pârâtului precum că salariul urma a fi achitat pentru orice program de lucru, nu-și găsește explicația.

Or, conform tabelelor de pontaj, salariatului Diaconu Vasile i s-a calculat în ansamblu 1000 lei salariul lunar pentru o oră de muncă pe zi, iar salariatului Luchian Grigore i s-a calculat 1000 lei salariul lunar pentru 2 ore de muncă pe zi, ceea ce denotă că cuantumul salariului angajaților SRL „Tudorinex” este mai

mare decât quantumul minim garantat al salariului în sectorul real, deoarece quantumul minim garantat al salariului în sectorul real se calculează pentru un program complet de lucru în medie de 169 de ore pe lună.

La fel, instanțele de judecată au reținut că persoanele fizice, prin semnătură personal au confirmat că au vândut marfa către SRL „Tudorinex”, fapt confirmat prin actele de achiziție, iar documentul ce confirmă achitarea pentru marfa procurată sunt dispozițiile de plată, care au fost semnate de persoanele fizice care au livrat marfa, confirmând că au recepționat banii de la SRL „Tudorinex”.

Respectiv, careva decontări în numerar intermediarilor SRL „Tudorinex” nu a efectuat, ceea ce denotă că argumentele expuse în referință și în cadrul ședinței de judecată nu pot servi drept temei de respingere a acțiunii, iar alte argumente pertinente nu au fost prezentate.

În contextul celor enunțate, ținând cont de faptul că decizia nr. 229 din 6 octombrie 2017 contestată în partea pct. III, IV, V, VI și decizia nr. 228 din 10 noiembrie 2017, au fost emise fără respectarea cadrului legal și sunt neîntemeiate, instanțele de judecată au considerat necesar de a admite cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Tudorinex” dispunând anularea actelor nominalizate sub aspectul invocat.

Invocând ilegalitatea și netemeinicia hotărârii instanței de fond și a deciziei instanței de apel, la 3 decembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat le-a contestat cu recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea actelor judecătorești ce constituie obiectul prezentului recurs cu pronunțarea unei hotărâri noi, de respingere ca neîntemeiată a acțiunii.

În motivarea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referința asupra cererii de chemare în judecată și în cererea de apel motivată anexate la dosar, suplimentar invocându-se că la examinarea cauzei, instanța de apel contrar prevederilor art. 390 alin. (1) lit. e) și alin. (2) Cod de procedură civilă nu a indicat în decizia recurată motivele respingerii apelului.

Ca urmare, instanțele de judecată s-au eschivat de la exercitarea obligației impusă prin lege, de înfăptuire a actului de justiție, au examinat superficial circumstanțele cauzei, nu au intrat în esența litigiului și nu au apreciat toate circumstanțele și probele existente ale cauzei, pronunțând hotărâri neîntemeiate de admitere a acțiunii (vol.II,f.d.46-51).

Prin referința depusă la 13 februarie 2019, SRL „Tudorinex” a solicitat declararea recursului Serviciului Fiscal de Stat ca inadmisibil.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 1 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod,

conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate reiese că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

Prin urmare, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție va aprecia condițiile de admisibilitate a recursului prin prisma prevederilor art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, adică conform reglementărilor anterioare intrării în vigoare a Codului administrativ.

În conformitate cu art. 434 Cod de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale, dacă legea nu prevede altfel. Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 25 septembrie 2018 (vol.II,f.d.33), dar date privind recepționarea acesteia de către recurent la dosar lipsesc. Astfel, recursul declarat la 3 decembrie 2018 (vol.II,f.d.46) este în termen.

Examinând temeiurile recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul este inadmisibil.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) Cod de procedură civilă, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

Alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că normele de drept material sau de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat, iar alin. (4) stabilește că săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin. (3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a cauzei sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

În conformitate cu art. 433 lit. a) Cod de procedură civilă, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin.(2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Serviciul Fiscal de

Stat nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

Astfel, argumentele invocate în recursul declarat se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către instanța de apel, însă nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Totodată, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul că procedura admisibilității constă în verificarea faptului, dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432 alin. (2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

În această ordine de idei, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție precizează că, în contextul normelor procedurale din Secțiunea a II-a, Capitolul XXXVIII Cod de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanțele de fond și de apel. Forța atribuită unei probe sau alteia, coraportul dintre probe, suficiența probelor și concluziile făcute în urma probațiunii sunt în afara controlului instanței de recurs.

În conformitate cu art. 432 alin. (4) Cod de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural și anume dacă se invocă că instanța de apel a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând în mod flagrant regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 Cod de procedură civilă, însă, din recursul declarat nu rezultă argumentul privind încălcarea flagrantă a regulilor de apreciere a probelor.

În acest sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a relevat în jurisprudența sa constantă, rezultând din prevederile art. 6 § 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, că nu se impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes (cauza Rebai și alții contra Franței, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr.26561/1995).

În circumstanțele menționate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera inadmisibil recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 270, 433 lit. a), 440 alin. (1) Cod de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

dispune:

Recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat se consideră inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Valeriu Doagă

judecătorii

Mariana Pitic

Tamara Chișca-Doneva