

ÎNCHEIERE

09 decembrie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Maria Ghervas
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „DiNova”, reprezentată de avocatul Maria Canișcev,

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

împotriva deciziei din 01 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 15 februarie 2018 SRL „DiNova” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 262 din 16 noiembrie 2017, punctul 3, în baza Actului de control fiscal din 26 octombrie 2017, SRL „DiNova” a fost recunoscută vinovată de încălcarea art.24 alin. (16) al Legii pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal nr. 1164 din 24 aprilie 1997 și art. 83 alin. (1) și (4) din Codul fiscal, încălcare exprimată prin majorarea neîntemeiată a sumei venitului scutit de impozitare în anul 2014 cu 2 733 469 de lei, în anul 2015 cu 413 028 de lei, iar în total pentru doi ani – 3 146 497 de lei.

Pentru încălcarea indicată în pct. 3 al deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 262 din 16 noiembrie 2017, organul fiscal a decis:

- Conform pct. II. al deciziei - calcularea și încasarea de la SRL „DiNova” la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în cuantum de 377 580 de lei (3 146 497 de lei x 12%);

- Conform pct. IV. al deciziei - aplicarea amenzii în cuantum de 113 274 de lei, conform art.261 alin. (4) din Codul fiscal (377 580 de lei x 30%);

- Conform pct. IV. al deciziei - aplicarea amenzii în cuantum de 67 540 de lei, conform art.261 alin. (6) din Codul fiscal.

Consideră reclamantul că, în partea ce ține de încălcarea indicată în pct. 3, decizia organului fiscal este neîntemeiată și urmează a fi anulată.

Esența încălcării fiscale comise de SRL „DiNova”, în opinia Serviciului Fiscal de Stat, este aplicarea incorectă a dispozițiilor Legii nr.1164 din 24 aprilie 1997 privind punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, care pentru perioada fiscală a anului 2014 stipula: „La calcularea impozitului pe venit, agenții economici, au dreptul la reducerea venitului impozabil cu o sumă calculată prin înmulțirea salariului mediu anual pe țară din anul precedent anului fiscal de gestiune la creșterea numărului scriptic mediu al salariaților în anul fiscal de gestiune față de anul precedent, dar nu mai mare de venitul impozabil. Salariul mediu anual pe țară în anul precedent se stabilește în baza comunicatului Ministerului Economiei. Creșterea numărului scriptic mediu al salariaților în anul fiscal de gestiune față de anul precedent acestuia se determină ca depășire a numărului scriptic mediu al salariaților în anul fiscal de gestiune față de numărul scriptic mediu al salariaților din anul precedent”.

Serviciul Fiscal de Stat a interpretat și aplicat eronat dispozițiile acestui act legislativ, invocând drept argument că SRL „DiNova” urma să aplice valoarea salariului mediu lunar pe țară și nu salariul mediu anual pe țară, după cum prevede legea.

A menționat că, poziția organului fiscal de aplicare pentru calculul sumei înlesnirii la salariul mediu lunar, contravine în mod direct normei legale, deoarece este absolut cert faptul că salariul mediu anual și salariul mediu lunar sunt noțiuni diferite: salariul mediu anual reprezintă salariul pentru un an, iar salariul mediu lunar reprezintă salariul pentru o lună. Substituirea de către organul fiscal în calcule a salariului mediu anual prevăzut expres în textul legii, cu salariul mediu lunar, este contrară legii.

La 01 ianuarie 2017 a intrat în vigoare redacția nouă a Legii nr.1164 din 24 aplicare 1997 privind punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, care a fost modificată prin Legea nr.281 din 16 decembrie 2016, publicată în Monitorul Oficial la 27 decembrie 2016, în conformitate cu care, în art. 24 alin. (16) al Legii nr.1164, cuvântul „anual” a fost substituit, în ambele cazuri, cu cuvântul „lunar”, respectiv, această redacție a legii se aplică doar începând cu 01 ianuarie 2017 și nu poate avea caracter retroactiv.

A specificat că, pârâtul a mai invocat în decizia asupra contestației și faptul că, comunicatele privind mărimea salariului mediu pe anii precedenți sunt plasate pe site-ul Biroului Național de Statistică în tabelul „Evoluția salariului mediu lunar 2000-2016” în rândul „media anuală” (Banca de date „StatBank”/statistica salarizării/salariul mediu/serii lunare) conform căroră, pentru anul 2013 acesta a constituit 3765,1 de lei și pentru anul 2014 – 4172 de lei. Pârâtul face referință la datele statistice, care se referă la noțiunea de salariu mediu lunar, pe când actul legislativ prevedea expres anume noțiunea de salariu mediu anual, care nu este și nu poate fi egal cu salariu mediu lunar.

Noțiunea de medie anuală pentru anul 2013 în cuantum de 3765,1 de lei și 4172 de lei pentru anul 2014, invocate de pârât și preluate de pe site-ul oficial al Biroului Național de Statistică „statistica.md”, nu este salariu mediu anual, dar reprezintă media anuală pe țară a salariului lunar, care a fost calculată în baza salariilor din fiecare lună calendaristică din anul 2013 și respectiv 2014.

La fel, a indicat că în ianuarie-martie 2015 (perioada întocmirii și prezentării Declarației privind impozitul pe venit pentru anul 2014), Inspectoratul Fiscal de Stat a publicat explicații privind modul de aplicare a înlesnirii în cauză. Iar, în revista de specialitate Monitorul fiscal (poziție oficială a Serviciului Fiscal de Stat) nr. 1 (23) ianuarie 2015, la pag. 36–38, în concordanță cu prevederile legii, a fost detaliat și concret expusă modalitatea de calculare a înlesnirii, care prevede clar și univoc aplicarea pentru calculul sumei înlesnirii a salariului mediu anual și anume, la pagina 37, alineatul 4: „așadar, salariul mediu anual pe țară pentru anul 2013 constituie 45181,2 de lei (3764,1 lei x 12)”, adică salariul mediu lunar pe țară a fost înmulțit la numărul de 12 luni calendaristice, obținând astfel salariul mediu anual pe țară. Această explicație a organului fiscal corespunde întru totul normei legale și anume astfel a fost aplicată și de către SRL „DiNova”.

În această perioadă, aceeași abordare a fost expusă și în Baza generalizată a practicii fiscale: ... la calcularea impozitului pe venit, agenții economici au dreptul la reducerea venitului impozabil cu o sumă calculată prin înmulțirea salariului mediu anual pe țară din anul precedent anului fiscal de gestiune la creșterea numărului scriptic mediu al salariaților în anul fiscal de gestiune față de anul precedent, dar nu mai mare de venitul impozabil, respectiv modalitatea de calculare a sumei înlesnirii, utilizată de SRL „DiNova” la întocmirea Declarației privind impozitul pe venit pentru anul 2014, corespunde întocmai acestor explicații, care la rândul lor, corespund prevederilor legii. Considera că schimbarea ulterioară a poziției organului fiscal, la fel ca și decizia nr.262 din 16 noiembrie 2017, este contrară legii.

În susținerea acestei opinii, reclamantul a evidențiat prevederile art. 3 din Codul fiscal, art. 43 al Legii privind actele legislative nr. 780 din 27 decembrie 2001.

În această ordine de idei, a remarcat reclamantul că Legea privind punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, nr. 1164 din 24 aprilie 1997, poate fi interpretată doar de către autoritatea care a adoptat-o, la caz, Parlamentul Republicii Moldova, iar oricare altă interpretare sau aplicare a acestei Legi contrar dispozițiilor cuprinse în ea și adoptate de organul legislativ, sunt contrare legii.

A subliniat că, încălcările stabilite de Serviciul Fiscal de Stat și sancțiunile aplicate, derivă din interpretarea contrară legii de către Serviciul Fiscal de Stat a unui act legislativ, care nu conține noțiunea de salariu mediu lunar pe țară, dar anume noțiunea de salariu mediu anual pe țară.

A precizat că, organul fiscal la adoptarea deciziei a încălcat și dispozițiile articolului 234 alin. (4) din Codul fiscal or, în cazul în care Inspectoratul Fiscal de Stat a publicat explicații privind modul de aplicare a înlesnirii în cauză în revista de specialitate Monitorul fiscal (poziție oficială a Serviciului Fiscal de Stat) nr. 1 (23) ianuarie 2015 și în Baza generalizată a practicii fiscale, iar întreprinderea a efectuat calculele în deplină corespundere cu aceste explicații, organul fiscal nu este în drept să aplice careva sancțiuni.

De asemenea, în revista de specialitate „Contabilitate și audit” nr. 1 din 2015, la pagina 36, economistul Petru Griciuc și contabilul-economist Valeriu Severin dau o explicație pentru agenții economici că, salariul mediu anual pe țară pentru anul 2013 a constituit 45181,20 de lei (3765,10 x 12) și respectiv, întreprinderile, la care numărul mediu scriptic al salariaților în anul 2014 a crescut față de anul precedent, acest agent economic va micșora venitul impozabil obținut cu suma egală a salariului mediu anual (3765,10 x 12 = 45181,20 de lei) pentru acest număr nou de angajați.

La fel, în opinia reclamantului ilegalitatea actului administrativ, se confirmă prin informația electronică oficială a Biroului Național de Statistică „statistica.md”, care definește salariul mediu (brut) lunar astfel - câștigul ce revine în mediu unui salariat într-o lună și se determină prin raportarea sumelor brute plătite din fondul de salarii (inclusiv premii sezoniere și anuale), din profitul net și alte fonduri la numărul mediu al salariaților.

Mai mult, a indicat că Academia de Științe a Moldovei și Institutul Național de Cercetări Economice din cadrul Academiei în răspunsurile la demersul SRL „Fidisco” au reiterat faptul că în contextul art. 24 alin. (16) al Legii nr. 1164 din 24 aprilie 1997 „salariul mediu anual pe țară”, urmează a fi înțeles ca „salariul mediu pe țară pentru un an”, și „dacă este cunoscut salariul mediu lunar al unui salariat pe economie, atunci „salariul mediu pe țară pentru un an” se determină prin înmulțirea salariului mediu lunar la 12 luni.

La 15 decembrie 2017 a adresat pârâtului o cerere prealabilă, prin care a solicitat anularea parțială a deciziei IFPS nr.262 din 16 noiembrie 2017, iar la 18 ianuarie 2018 a recepționat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.7 din 11 ianuarie 2018, prin care cererea prealabilă a fost respinsă.

SRL „DiNova” a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 262 din 15 noiembrie 2017 în partea ce ține de calcularea și încasarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 377 580 de lei, calculat conform pct. II al deciziei, a amenzii în sumă de 113 274 de lei, aplicate conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal și a amenzii în sumă de 67 540 de lei, aplicate potrivit art. 261 alin. (6) din Codul fiscal.

Prin hotărârea din 10 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, acțiunea înaintată de SRL „DiNova” s-a respins, ca neîntemeiată.

La 12 decembrie 2018, SRL „DiNova”, reprezentată de avocatul Maria Canișcev a depus cerere de apel nemotivată, solicitând admiterea apelului și anularea hotărârii din 10 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.

Prin decizia din 01 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de SRL „DiNova”, cu menținerea hotărârii din 10 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.

În motivarea deciziei, instanța de apel a notat că, concluzia primei instanțe este corectă, anume decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 262 din 16 noiembrie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „DiNova”, a fost întocmită cu respectarea legislației în vigoare, prin urmare nu sunt întrunite temeiuri pentru a dispune anularea acesteia în partea contestată. Or, în perioada fiscală 2014, contribuabilul SRL „DiNova” a majorat neîntemeiat suma venitului scutit de impozitare cu 2 733 469 de lei și în anul 2015 cu 413 028 de lei ca urmare a calculării eronate a mărimii reducerii venitului impozabil, la care are dreptul agentul economic, ca rezultat al creșterii numărului mediu scriptic al salariaților.

Colegiul a menționat că în urma controlului efectuat s-a constatat că, la întocmirea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (VEN 12) pentru A/2014, SRL „DiNova” a reflectat incorect în rândul 0902 suma de 2 981 959 de lei, care a fost determinată prin înmulțirea valorii salariului mediu lunar pe țară stabilit pentru anul precedent A/2013, la 12 luni (3 765,1 de lei x12 luni x 66 salariați) și în A/2015 în sumă de 450 576 de lei determinată prin înmulțirea valorii salariului mediu lunar pe țară stabilită pentru anul precedent A/2014, la 12 luni (4172 de lei x12 luni x 9

salariați), corect însă urmând a fi înmulțită valoarea salariului mediu lunar pe țară stabilit pentru anul precedent cu numărul salariaților.

Finalmente, instanța de apel a conchis că, prima instanță corect a invocat că, încălcarea menționată a condiționat diminuarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2014 cu 2 733 469 de lei și A/2015 cu 413 028 de lei, corespunzător diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru A/2014 cu 328 016 de lei și pentru A/2015 cu 49 564 de lei generând încălcarea prevederilor art. 84 alin. (1) lit. a) și b) din Cod fiscal, în corespundere cu care, reclamantul a avut obligația de a achita integral și în termenele stabilite impozitul pe venit în rate pentru anii 2015-2016.

La 21 august 2020 SRL „DiNova”, reprezentată de avocatul Maria Canișcev, a depus recurs împotriva deciziei din 01 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu pronunțarea unei decizii noi de admitere integrală a cererii de chemare în judecată.

În motivarea recursului, și-a exprimat dezacordul cu decizia instanței de apel, reiterând argumentele indicate în cererea de chemare în judecată și în cererea de apel.

Suplimentar recurentul a invocat că, instanța de apel s-a referit, în mod declarativ, la normele dreptului material pe care le-a considerat aplicabile la caz și la argumentele intimatului pe care se întemeiază concluziile sale, fără să se expună asupra argumentelor apelantului/recurentului, formulate în cadrul judecării cauzei.

A evidențiat că, o cauză similară a fost examinată de Curtea Supremă de Justiție la acțiunea SRL „Fidesco” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ, cauza nr. 3ra-838/18, pe marginea căreia a existat o opinie separată, și cu privire la care CEDO deja a primit în examinarea cererea SRL „Fidesco” prin care s-a indicat aceleași contestații în aplicarea și interpretarea eronată de către instanțele de judecată naționale a prevederilor art. 24 alin. (16) din Legea privind punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, nr. 1164 din 24.04.1997.

Recurentul a conchis că, instanța de apel a menținut hotărârea instanței de fond, care a admis încălcarea normelor de drept material, a interpretat eronat prevederile legale, fapt care a dus la soluționarea greșită a cauzei, iar erorile comise au dus la încălcarea dreptului la un proces echitabil, aspecte ce constituie temei pentru casarea deciziei contestate.

Conform art. 245 din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar.

Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Decizia instanței de apel a fost pronunțată la 01 iulie 2020, fiind recepționată de către SRL „DiNova” la 10 august 2020 (f.d. 216 verso).

Prin urmare, recursul depus de SRL „DiNova”, reprezentată de avocatul Maria Canișcev, a fost depus cu respectarea termenelor procedurale la depunerea recursului, în conformitate cu prevederile art. 245 din Codul administrativ.

La 19 septembrie 2020 în adresa intimatului, a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței, însă până în prezent intimatul nu și-a valorificat dreptul său de a se expune pe marginea recursului.

Examinând temeiurile invocate în recurs în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil din următoarele motive.

Prin prisma art.246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art. 246 Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că din Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopativ al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate, într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Instanța de recurs reține că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin.(2) din Codul administrativ. În context, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise (Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230). Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa

necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de către SRL „DiNova”, reprezentată de avocatul Maria Canișcev, este inadmisibil.

În conformitate cu art. 230, 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e :

Recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „DiNova”, reprezentată de avocatul Maria Canișcev, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Victor Burduh