

Dosarul nr. 3ra-30/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: G. Cazacu)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: M. Guzun, G. Dașchevici, V.Clima)

DECIZIE

21 aprilie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Galina Stratulat
Victor Burduh
Nicolae Craiu
Nina Vascan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală
administrare fiscală mun. Chișinău,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea cu Răspundere Limitată „Premium Park” împotriva Serviciului Fiscal
de Stat privind contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a
respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din
10 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

c o n s t a t ă:

La 25 octombrie 2019, SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie
Țurcan a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat
privind contestarea actelor administrative.

În motivarea cererii de chemare în judecată, reclamanta a relatat că constatările
formulate în actul de control fiscal nr. 5-693575 din 14 iunie 2019, prelungit pe
formularul nr. 5- 693576 din aceeași dată de către inspectorii Direcției control fiscal
post operațional nr. 3 a Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău, au stat
la baza deciziei nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019, prin care a fost supusă
sancțiunilor, prin încasarea la buget a sumelor impozitelor, amenzilor și a altor plăți
obligatorii, calculate în rezultatul controlului.

Astfel, reclamanta a indicat că, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat
nr.119/1331AV din 11 iulie 2019 s-a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor
calculate în rezultatul controlului, și anume: 27753 lei - impozitul pe venit din
salariu, 50793 lei - contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, 14696 lei -
contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, 18998 de lei - prime
de asigurare obligatorie de asistență medicală. Totodată, s-a încasat la buget
majorarea de întârziere (penalitatea) în sumă de 2521 de lei, pentru neplata în

termenele stabilite a impozitului pe venit din salariu, conform prevederilor art.228 alin. (2) din Codul fiscal, 11758 de lei pentru neplata în termenele stabilite a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, conform prevederilor art. 9 alin.(3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și art. 7 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019, 3171 lei - pentru neplata în termenele stabilite a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, conform prevederilor art. 9 alin.(3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și art. 7 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018, 4756 de lei pentru neplata în termenele stabilite a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, conform prevederilor art. 30 din Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenul de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală. S-a aplicat pentru încălcarea legislației și s-a încasat 4883 de lei amendă întru diminuarea impozitului pe venit din salariul pe perioadele fiscale L/02/2018, L/05/2018-L/12/2018, conform art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, (24417 lei x 20%, 6500 de lei amendă, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, pentru încălcarea modului de întocmire a dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC 18) pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2018, L/05/2018-L/12/2018, L/02/2019 - L/04/2019, ceea ce a generat obligații suplimentare la buget (13 cazuri x 500 de lei). S-a aplicat pentru încălcările legislației și s-a încasat 1489 lei amendă întru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pe perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2018-L/09/2018, conform art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (29788 lei x 5%), 316 lei amendă întru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, pe perioadele fiscale L/06/2018-L/09/2018, conform art. 9 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe A/2018 nr.281 din 15 decembrie 2017 (6317 lei x 5%), 3907 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioadele fiscale L/10/2018-L/12/2018, L/03/2019-L/04/2019, conform prevederilor art. 261 alin (4) din Codul fiscal, 707 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, pe perioada fiscală L/04/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (3535 lei x 20 %). S-a aplicat pentru încălcarea legislației și s-a încasat 3229 lei amendă întru diminuarea primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală pe perioadele fiscale L/05/2018-L/12/2018, L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal (16146 lei x 20 %).

SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan a menționat că inițial, controlul s-a efectuat cu tematica privind verificarea impozitului pe venit din salariu și obligațiunile aferente plăților salariale. Iar, în sensul efectuării controlului menționat, împuternicirile organului fiscal sunt clare și certe.

În continuare, reclamanta a precizat că în cadrul efectuării controlului, pârâtul s-a axat în special pe relațiile de muncă între angajator și angajat, astfel în actul de control făcând referire la contractele individuale de muncă ale angajaților, tabele de

evidență a timpului de muncă, corectitudinea calculării salariului în raport cu timpul efectiv lucrat.

Prin urmare, nu este indicat în temeiul cărui fapt Serviciul Fiscal de Stat a purces la stabilirea unor circumstanțe, care țin de competența altui organ abilitat și anume a Inspectoratului de Stat al Muncii, fără a-l atrage în procedură.

SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan a susținut că toate probele au fost acumulate de inspectorii fiscali, făcându-se în acest sens trimitere la art. 134 alin. (12) din Codul Fiscal, care instituie dreptul funcționarului fiscal în cadrul acțiunilor sale să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și a taxelor.

Astfel, în cadrul controlului tematic, au fost acumulate probe, din explicațiile prezentate de către angajații întreprinderii, contrapuse cu un șir de documente primare de calculare a salariului și contribuțiile din acesta.

Reclamanta a concluzionat că decizia emisă de Serviciul Fiscal de Stat în urma controlului efectuat este ilegală, deoarece contravine cadrului legal și conține vicii de fapt și de drept.

SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan a solicitat anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 și nr. 330 din 26 septembrie 2019.

Prin hotărârea din 10 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan și s-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 330 din 26 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației împotriva Deciziei nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 și a Hotărârii nr. S-119/35 din 15 iulie 2019, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației în privința SRL „Premium Park”. (f.d.73)

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la 19 decembrie 2019, în interiorul termenului prevăzut de art. 232 alin. (1) Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus apel, solicitând casarea hotărârii contestate cu emiterea unei noi hotărâri privind respingerea cererii de chemare în judecată a SRL „Premium Park”.

Prin decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 10 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani (f.d.138-146).

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a reținut ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond de admitere a acțiunii.

Or, la baza deciziei de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, au stat explicațiile salariaților acesteia (f.d.46-50).

Astfel, se atestă că actul administrativ contestat nu a fost emis în condiții legale, deoarece concluziile inspectorilor fiscali se bazează pe niște presupuneri, prezumții, care nu au niciun suport probatoriu, întrucât documentele primare ce reglementează relațiile de muncă, situația juridică legată de calculul salariului, timpul de muncă nu au fost supuse analizei.

Așadar, prima instanță just a stabilit că legislația fiscală nu prevede competența Serviciului Fiscal de Stat de a dispune recalcularea salariului angajaților, iar

controlul s-a axat pe relațiile de muncă între angajator și angajat, or, în actul de control se fac referiri la contractele individuale de muncă a angajaților, tabele de evidență a timpului de muncă, corectitudinea calculării salariului în raport cu timpul efectiv lucrat.

Prin urmare, concluzia instanței de fond privind anularea actului administrativ, dar și a deciziei cu privire la cererea prealabilă este corectă, or, apelantul nu a adus argumente plauzibile în combaterea acesteia.

La 02 iulie 2020, Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus recurs împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, și adoptarea unei noi decizii de respingere integrală a acțiunii depuse de SRL „Premium Park”, iar la 30 septembrie 2020 a depus motivarea recursului, solicitând admiterea pretențiilor inițiale (f.d.150-151, 159-169).

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referința depusă la cererea de chemare în judecată și în cererea de apel motivată anexate la dosar, suplimentar invocându-se că decizia instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material și procedural.

În continuare, recurentul a menționat că a luat cunoștință de decizia motivată din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chisinău, la data de 15 septembrie 2020. Astfel, recursul a fost depus la 02 iulie 2020 și 30 septembrie 2020, cu respectarea termenului prevăzut de lege.

Cu referire la concluzia Curții de Apel Chișinău că actul administrativ contestat nu a fost emis în condiții legale, deoarece concluzia inspectorilor fiscali se bazează pe niște presupuneri, prezumții, care nu au niciun suport probatoriu, nefiind supuse analizei toate documentele primare ce reglementează relațiile de muncă, situația juridică legată de calculul salariului, timpul de muncă, recurentul a relatat că în cadrul controlului fiscal efectuat, în rezultatul verificării datelor din explicațiile depuse de către salariații entității, salariul pentru un bucătar constituie 25 lei/oră și pentru barman, chelner - 500 lei/banchet. Constatările din actele de control fiscal, au fost efectuate prin metoda verificării faptice în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale (numărul de barmani, chelneri, bucătari), datele reflectate în registrele ECC, ținând cont de regimul de muncă prevăzut în notificările de funcționare a unităților de prestări servicii în contrapunere cu datele din contabilitate: tabele de pontaj, borderourile de calcul a salariului pentru fiecare angajat, fiind stabilite divergențe dintre orele de facto lucrate de către angajați cu numărul de ore reflectate în tabelul de pontaj, fiind tabelate mai puține ore de muncă.

La fel, au fost stabilite divergențe dintre persoanele de facto angajate (bucătari, chelneri, barmani) și datele reflectate în tabelul de pontaj, divergențe dintre salariul de facto calculat conform datelor din contabilitate și explicațiile depuse de către angajați, precum și divergențe dintre constatările din actele de control fiscal, întocmite în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale (numărul de barmani, chelneri, bucătari) persoanele și orele de facto reflectate în tabelul de pontaj.

În acest sens, recurentul consideră că sunt constatate cu certitudine încălcările admise de SRL „Premium Park”, or, persoana responsabilă a societății Doina

Olărescu a semnat actele de control fiscal întocmite în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale, pe care nu le-a contestat, conform dispozițiilor art.216 alin.(8) din Codul fiscal, iar la sfârșitul perioadei fiscale a indicat în tabelele de pontaj date eronate, care nu coincid cu cele constatate la fața locului.

Recurentul a menționat că în cadrul controlului fiscal, obligațiile contribuabilului au fost recalculate nu doar în temeiul explicațiilor depuse de angajați, dar și a altor probe cumulate, anexate la materialele cauzei.

Astfel, au fost supuse verificării datele din contractele individuale de muncă încheiate cu angajații, tabelele de pontaj, datele reflectate în ECC, explicațiile depuse în cadrul controalelor fiscale operative/faptice din 17 mai 2019 și 18 mai 2019, actele de control fiscal efectuate prin metoda verificării faptice în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale, borderourile de calcul al salariului, fișele personale de evidență a veniturilor sub formă de salariu a angajaților, a evidenței analitice la contul 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Totodată, recurentul a susținut că de către entitate nu au fost prezentate contractele privind programul de lucru și lista banchetelor efectuate în perioada supusă controlului, statele de personal pentru perioada 01 ianuarie 2019 – 30 aprilie 2019.

Respectiv, au fost supuse verificării toate actele primare ce reglementează relațiile de muncă, situația juridică legată de calculul salariului și timpul de muncă prezentate de către entitate, iar instanța de apel eronat a constatat contrariul.

Recurentul a notat că instanța de apel, odată ce a concluzionat asupra neprobării corectitudinii și legalității constatărilor din actul administrativ contestat, nu a precizat care sunt omisiunile Serviciului Fiscal de Stat la probarea faptului achitării drepturilor salariale în cuantum mai mic, în contextul în care toate probele enumerate mai sus și anexate la materialele cauzei, confirmă că angajații efectiv au lucrat mai multe ore decât orele declarate de către SRL „Premium Park”. Or, prin această concluzie, instanța de apel admite faptul că angajații au lucrat fără ca această muncă să fie remunerată de către angajator, ceea ce este contrar principiilor constituționale și prevederilor Codului muncii.

Referitor la concluzia Curții de Apel Chișinău privind competența eronată și aplicarea eronată a legislației de către Serviciul Fiscal de Stat, recurentul a relevat dispozițiile art. 133 alin. (2) pct. 6), art. 134 alin. (1) pct. 6), art. 133 alin. (2) pct.14) din Codul fiscal.

Totodată, a subliniat că art. 133 alin. (2), pct. 14¹) Cod fiscal, prevede expres atribuția Serviciului fiscal de a efectua controlul asupra calculării corecte și a virării în termen a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și de a aplica sancțiuni pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la calcularea acestora.

Astfel, recurentul consideră eronată concluzia instanței de apel cu privire la lipsa competenței Serviciului Fiscal de Stat la efectuarea controlului privind verificarea corectitudinii calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariul și obligațiile aferente plăților salariale.

În această ordine de idei, recurentul a notat că Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește funcția de control fiscal în baza dispozițiilor art. 132⁴ pct.5 al Codului

fiscal. Iar, Inspectoratul de Stat al Muncii, al cărei competență consideră instanța de apel că este aplicabilă în speță, conform art.371 din Codul muncii, are atribuții în supravegherea și controlul asupra respectării actelor legislative și altor acte normative ce conțin norme ale dreptului muncii, a convențiilor colective și contractelor colective de muncă la toate unitățile.

Mai mult, sancțiunile aplicate pentru încălcarea legislației muncii sunt stabilite în capitolul 6, titlul II al Codului contravențional și nu sunt reglementate de Codul fiscal, aplicat speței. Prin urmare, nicidecum nu poate fi pusă la îndoială competența autorității fiscale vis-a-vis de atribuția de verificare a corectitudinii dărilor de seamă întocmite și prezentate Serviciului Fiscal de Stat de către contribuabil, în special a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii.

Prin urmare, argumentele instanțelor ierarhic inferioare urmează a fi respinse ca abuzive și neîntemeiate, deoarece sunt contrare legislației, care specifică expres competențele și atribuțiile autorităților publice în materie de efectuare a controlului de stat, în sarcina contribuabilului fiind pusă obligațiunea de prezentare a dărilor de seamă cu date veridice, și nicidecum eschivarea de la prezentarea informațiilor veridice vis-a-vis de numărul angajaților, orele lucrate, precum și suma salariului îndreptat spre achitare angajaților, de către angajator.

Cu referire la capătul de cerere admis de instanța de fond și menținut de instanța de apel, privind anularea deciziei nr. 330 din 26 septembrie 2019 pe marginea contestației, recurentul a comunicat că aceasta constituie procedura de soluționare prealabilă a cauzei pe cale extrajudiciară. Astfel, cerințele intimetei nu se încadrează în prevederile art. 17 din Codul administrativ, or, decizia emisă pe marginea contestației nu încalcă un drept sau o libertate recunoscut/recunoscută de lege al unei persoane, aceasta fiind rezultatul reexaminării acțiunilor funcționarilor fiscali contestate de SRL „Premium Park”.

La 02 octombrie 2020 în adresa SRL „Premium Park” a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin referința depusă la 09 noiembrie 2020 SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan a solicitat respingerea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și menținerea actului judecătoresc contestat.

În conformitate cu art. 244 alin.(1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod 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. 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul depus la 02 iulie 2020 și respectiv 30 septembrie 2020

este în termen, or, decizia instanței de apel a fost adoptată la 17 iunie 2020 și recepționată de recurent la 15 septembrie 2020, la adresa de e-mail a poștei electronice a acestuia (f.d.155).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a considerat că acesta este admisibil, motiv pentru care, prin încheierea din 30 decembrie 2020 a fost numit pentru examinare în complet de 5 judecători.

Conform art. 247 Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului, au fost expuse cu suficientă claritate.

Studiind materialele dosarului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe cu emiterea unei noi decizii de respingere integrală a cererii de chemare în judecată depusă de SRL „Premium Park”, din următoarele motive.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

Instanța de recurs remarcă că conform art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 aprilie 2019.

Conform art. 248 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Totodată, conform art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sînt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 194 alin. (2) Cod administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

La rândul său, aplicabile litigiului sunt și prevederile art. 244 alin. (2) în coroborare cu art. 231 alin. (2) Cod administrativ, conform cărora pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap.III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

La acest capitol, Colegiul reține și prevederile art. 219 alin. (1)-(3) Cod administrativ, potrivit cărora instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă,

explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces.

Articolul 224 alin. (1) lit. f) Cod administrativ prevede, că examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre prin care respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

Din materialele cauzei rezultă că în perioada 28 mai 2019 – 14 iunie 2019, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-49415/28 din 28 mai 2019 a efectuat control fiscal, prin metoda verificării tematice la SRL „Premium Park”, privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitului pe venit din salariu, contribuțiilor de asigurări sociale de stat și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/04/2019, în urma căruia la 14 iunie 2019 a emis actul de control nr.5-693575, prelungit pe actul de control nr. 5-693576, în care a stabilit unele abateri și încălcări, și anume: tăinuirea fondului de salarizare cu 191331 lei, pentru perioadele fiscale L/01/2018 - L/04/2019; diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 27753 lei pentru perioadele fiscale L/01/2018 - L/04/2019; diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de către angajator (23%; 18%) cu 50793 lei și a contribuțiilor individuale de asigurări sociale (6%) cu 14696 lei pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/04/2019; diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/01/2018 - L/04/2019 în sumă de 18998 lei; încălcarea modului de întocmire a Notelor de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din acestea (Forma IALS14 și Forma IALS18) pentru perioada fiscală A/2018 și a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18) pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/04/2019, fapte ce au generat obligații suplimentare față de buget pentru perioadele menționate și neachitarea în termenii stabiliți la buget a impozitului pe venit reținut din salariu, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală la salariu și la alte recompense pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/04/2019 (f.d.12-21).

La 27 iunie 2019 SRL „Premium Park” a depus dezacord asupra actului de control nr.5-693575, prelungit pe actul de control nr. 5-693576 din 14 iunie 2019 (f.d.128-126, Anexa III).

La 11 iulie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 119/1331AV asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, prin care a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului: 27753 lei impozitul pe venit din salariu, 50793 lei contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, 14696 lei contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, 18998 lei prime de asigurare obligatorie de asistență medicală. Totodată, a încasat la buget majorare de întârziere (penalitate) în sumă de 2521 lei pentru neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit din salariu, conform prevederilor art. 228

alin. (2) din Codul fiscal, 11758 lei pentru neplata în termenele stabilite a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, conform prevederilor art. 9 alin.(3) din Legea nr. 281 din 15 decembrie 2017 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 și art. 7 alin. (1) din Legea nr. 300 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019, 3171 lei pentru neplata în termenele stabilite a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, conform prevederilor art. 9 alin. (3) din Legea nr. 281 din 15 decembrie 2017 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 și art. 7 alin. (1) din Legea nr.300 din 30 noiembrie 2018 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019, 4756 lei pentru neplata în termenele stabilite a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, conform prevederilor art. 30 din Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenul de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală. A aplicat pentru încălcările legislației și a încasat 4883 lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/05/2018-L/12/2018, conform art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, (24417 lei x 20%, 6500 lei amendă conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, pentru încălcarea modului de întocmire a Dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC 18) pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2018, L/05/2018-L/12/2018, L/02/2019 - L/04/2019, ceea ce a generat obligații suplimentare la buget (13 cazuri x 500 lei). A aplicat pentru încălcările legislației și a încasat 1489 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2018-L/09/2018, conform art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (29788 lei x 5%), 316 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/06/2018- L/09/2018, conform art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (6317 lei x 5%), 3907 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioadele fiscale L/10/2018-L/12/2018, L/03/2019-L/04/2019 conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, 707 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioada fiscală L/04/2019, conform prevederilor art. 261 alin (4) din Codul fiscal (3535 lei x 20 %). A aplicat pentru încălcările legislației și a încasat 3229 lei amendă pentru diminuarea primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/05/2018-L/12/2018, L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal (16146 lei x 20 %) (f.d.22-28).

Conform anexei nr. 1 la decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, calculul majorării de întârziere (penalității) pentru neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu constituie 2521 lei (f.d.29).

Conform anexei nr. 2 la decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, calculul majorării de întârziere (penalității) pentru neachitarea contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii (23%-18%) constituie 11758 lei (f.d.30).

Conform anexei nr. 3 la decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, calculul majorării de întârziere (penalității) pentru neachitarea contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii 6%) constituie 3171 lei (f.d.31).

Iar, conform anexei nr. 4 la decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, calculul majorării de întârziere (penalității) pentru neachitarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală constituie 4756 lei (f.d.32).

La 07 august 2019 SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park”, concretizată la 30 august 2019, prin care a solicitat anularea acesteia (f.d. 37-45, 187-Anexa III).

Prin decizia nr. 330 din 26 septembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația depusă de SRL „Premium Park” și a menținut decizia nr. 119/1331AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Premium Park” (f.d.33-36).

Invocând netemeinicia deciziei Serviciului Fiscal de Stat, SRL „Premium Park”, reprezentată de avocatul Vitalie Țurcan a depus prezenta cerere de chemare în judecată, prin care a solicitat anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.119/1331AV din 11 iulie 2019 și nr. 330 din 26 septembrie 2019.

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii pe care a admis-o integral (f.d.76-79).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 17 iunie 2020 a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 10 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani (f.d.138).

Complețul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție analizând materialele dosarului în coraport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios, conchide că concluziile instanței de apel și ale primei instanțe expuse în hotărârile judecătorești sunt în contradicție cu materialele cauzei, iar circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei nu au fost aplicate, conform cerințelor legislației in vigoare.

Aspectele menționate conduc la concluzia că procedura desfășurată în instanța de apel și prima instanță nu corespunde exigențelor art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, iar modalitatea în care a fost examinată cauza în fond și în ordine de apel nu poate echivala cu soluționarea efectivă a cauzei, astfel, fiind impusă casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe și emiterea unei decizii noi de respingere ca neîntemeiată a cererii de chemare în judecată.

Instanța de recurs consideră necesar de a reitera că Codul administrativ consacră principiul general după care orice hotărâre judecătorească trebuie să fie motivată și să reprezinte premisa pentru soluția din dispozitiv. Această dispoziție este edictată atât în interesul unei bune administrări a justiției și încrederii ce trebuie să inspire justițiabililor, cât și pentru a se da instanțelor superioare posibilitatea de a controla judecata primelor instanțe.

Întru satisfacerea acestui principiu, judecătorii fondului sunt datori să arate motivele de fapt și de drept care au format convingerea lor, să enunțe cele constatate și dovezile care au determinat-o.

În acest sens legiuitorul a investit apelul cu efect devolutiv, care presupune că instanța de apel rejudecă în fapt și în drept, ceea ce apelantul a înțeles să atace din hotărârea primei instanțe, precum și efectuează o nouă examinare în fond.

Astfel, instanța de apel avea obligația de a examina în tot apelul și de a răspunde la toate întrebările ridicate în fața instanței, atât ca instanță de apel, cât și ca instanță investită să judece cauza în fond. Or, aceasta este obligată să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate în apel, cât și în acțiune. Este inadmisibil ca un motiv de apel să fie refuzat pentru discuție pentru motive formale, sau să fie omis de către instanța de apel. Instanța de apel trebuia să cerceteze și să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate, iar în caz de nerespectare a acestor reguli, decizia instanței de apel se consideră neîntemeiată și pasibilă casării de către instanța de recurs.

Implicit din circumstanțele cauzei și în special, din cererea de chemare în judecată rezultă, că reclamanta SRL „Premium Park” a solicitat anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 și nr. 330 din 26 septembrie 2019.

La rândul său, instanța de apel, prin soluția pronunțată a interpretat eronat normele de drept material, nu a luat în considerare și nu a soluționat complet situația de fapt sub toate aspectele, adică nu a dat un răspuns cert bazat pe legea ce guvernează litigiul dedus judecății referitor la faptul, dacă decizia nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Premium Park”, a fost adoptată cu respectarea tuturor rigorilor impuse de lege.

Or, în motivarea deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a invocat doar faptul că actul administrativ contestat este neîntemeiat, fiind emis contrar prevederilor legii.

Astfel, Colegiul reține că pentru justa soluționare a speței, urmează să stabilească, dacă decizia nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Premium Park” a fost emisă de către autoritatea competentă cu aplicarea cadrului legal în domeniul fiscal, în vigoare în Republica Moldova, deși reclamanta a motivat ilegalitatea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Premium Park”, prin faptul că aceasta a fost emisă de către Serviciului Fiscal de Stat în lipsa competențelor legale în acest sens, contrar normelor legale și conține grave vicii de fapt și de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție precizează că următoarele elemente ale cazului, analizate în ansamblu, conduc la consolidarea unei convingeri certe privind legalitatea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Premium Park” și netemeinicia acțiunii înaintate de SRL „Premium Park”.

Conform art. 5 Cod administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de

autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Conform art. 10 alin.(1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

În conformitate cu art. 11 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi: acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Conform art. 189 alin.(1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Iar, conform art. 206 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare).

Totodată, conform art. 1 alin.(1) - (3) Cod fiscal, prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Prezentul cod reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

Noțiunile și prevederile prezentului cod se aplică în exclusivitate în limitele relațiilor fiscale și ale altor relații legate de acestea.

Conform art. 129 pct. 11) Cod fiscal, în scopul exercitării administrării fiscale, se definesc următoarele noțiuni: control fiscal – verificare a corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

În conformitate cu art. 133 alin.(2), pct.6), 14) și 14¹) Cod fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale: gestionează Registrul fiscal de stat și dosarul contribuabilului, de asemenea efectuează înregistrarea unor categorii de contribuabili; efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancțiuni fiscale și emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod; efectuează controlul asupra calculării corecte și a virării în termen a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și aplică sancțiuni pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la calcularea acestora.

Potrivit dispozițiilor art. 134 alin. (1), pct.1), 6) și 12) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele drepturi: să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală; să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului; să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

Conform art. 214 alin.(1)-(3) Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale.

Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora.

Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

Iar, conform art. 231 alin.(1) Cod fiscal, în sensul prezentului cod, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvîrșit încălcări fiscale.

Conform art. 239 Cod fiscal, scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Articolul 249 alin.(1) lit. a) Cod fiscal, stipulează că asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind: aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

Astfel, reieșind din normele legale nominalizate, instanța de recurs notează că art. 133 alin. (2), pct. 14¹) Cod fiscal, prevede expres atribuția Serviciului Fiscal de a efectua controlul asupra calculării corecte și a virării în termen a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și de a aplica sancțiuni pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la calcularea acestora.

Așadar, instanța de recurs consideră eronată concluzia instanțelor ierarhic inferioare și argumentul reclamantei cu privire la lipsa competenței Serviciului Fiscal de Stat la efectuarea controlului privind verificarea corectitudinii calculării și

plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariul și obligațiile aferente plăților salariale.

De altfel, Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește funcția de control fiscal în baza dispozițiilor art. 132⁴ pct.5 al Codului fiscal. Iar, Inspectoratul de Stat al Muncii, al cărei competență consideră reclamanta și instanțele ierarhic inferioare că este aplicabilă în speță, conform art.371 din Codul muncii, are atribuții în supravegherea și controlul asupra respectării actelor legislative și altor acte normative ce conțin norme ale dreptului muncii, a convențiilor colective și contractelor colective de muncă la toate unitățile.

Mai mult, sancțiunile aplicate pentru încălcarea legislației muncii sunt stabilite în capitolul 6, titlul II al Codului contravențional și nu sunt reglementate de Codul fiscal, aplicabil speței.

Prin urmare, nicidecum nu poate fi pusă la îndoială competența autorității fiscale vis-a-vis de atribuția de verificare a corectitudinii dărilor de seamă întocmite și prezentate Serviciului Fiscal de Stat de către contribuabil, în special a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii.

Din aceste considerente, instanța de recurs respinge ca nefondate argumentele instanțelor ierarhic inferioare, deoarece sunt contrare legislației, care specifică expres competențele și atribuțiile autorităților publice în materie de efectuare a controlului de stat, în sarcina contribuabilului fiind pusă obligațiunea de prezentare a dărilor de seamă cu date veridice, și nicidecum eschivarea de la prezentarea informațiilor veridice vis-a-vis de numărul angajaților, orele lucrate, precum și suma salariului îndreptat spre achitare angajaților, de către angajator.

Cu referire la solicitarea reclamantei SRL „Premium Park” invocată în acțiune privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Premium Park”, Colegiul reține prevederile art. 3 alin. (4) Cod fiscal, potrivit căruia impozitarea se efectuează în baza prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta, publicate în mod oficial, și care sînt în vigoare pe perioada stabilită pentru achitarea impozitelor și taxelor.

Totodată, conform art. 8 alin.(2) lit. c), d) și e) Cod fiscal, să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control; să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii; să achite la buget, la timp și integral, ținînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurînd exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Conform art. 18 lit. c) Cod fiscal, în venitul brut se includ plățile pentru munca efectuată și serviciile prestate (inclusiv salariile), facilitățile acordate de angajator, onorariile, comisioanele, primele și alte retribuții similar.

Potrivit art. 88 alin.(1) Cod fiscal, fiecare angajator care plătește lucrătorului salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat și de deduceri, și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern.

În conformitate cu art. 92 alin.(3) Cod fiscal, persoanele care sînt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art.69¹⁸ și art.88–91, cu excepția impozitului reținut pentru câștigurile de la loterii și/sau pariuri sportive în partea în care valoarea fiecărui câștig nu depășește scutirea personală stabilită la art.33 alin.(1), vor prezenta Serviciului Fiscal de Stat, pînă la data de 25 a lunii următoare încheierii anului fiscal, o dare de seamă, în care vor indica numele și prenumele (denumirea), adresa și codul fiscal al persoanei fizice sau juridice în folosul căreia au fost efectuate plățile, precum și suma totală a plății și a impozitului pe venit reținut. Această dare de seamă va include și datele despre persoanele și/sau veniturile scutite de impozitare prealabilă conform art.90, precum și sumele veniturilor achitate în folosul lor. În cazul în care, pe parcursul perioadei fiscale, persoanele care sînt obligate să rețină la sursă impozitul se lichidează sau se reorganizează prin dezmembrare, acestea urmează să prezinte darea de seamă menționată în termen de 15 zile de la data aprobării bilanțului de lichidare/ repartiție a întreprinderii în proces de lichidare sau reorganizare.

Iar, conform art. 228 alin. (2) Cod fiscal, pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin.(3) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv.

Subsidiar, instanța de recurs notează că conform art. 128 alin.(1) Codul muncii, salariul reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată.

În conformitate cu art. 131 alin.(1) și (4) Codul muncii, orice salariat are dreptul la un salariu minim garantat.

Cuquantumul salariului minim este obligatoriu pentru toți angajatorii, persoane juridice sau fizice, care utilizează munca salariată, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare. Acest cuquantum nu poate fi diminuat nici prin contractul colectiv de muncă, nici prin contractul individual de muncă.

Prin Hotărârii Guvernului nr.165 din 09 martie 2010 cu privire la cuquantumul minim garantat al salariului în sectorul real, cu modificările și completările ulterioare, a fost stabilit cuquantumul minim garantat al salariului în sectorul real (la întreprinderi, organizații, instituții cu autonomie financiară, indiferent de tipul de proprietate și forma de organizare juridică), pentru un program complet de lucru în medie de 169 de ore pe lună.

Conform art. 7 din Legea nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, întreprinderea în conformitate cu legislația în vigoare, este obligată să remunereze lucrătorii angajați la un nivel care să nu fie inferior

salariului minim stabilit pe republică și să efectueze asigurarea socială și alte tipuri de asigurare obligatorie a lucrătorilor angajați.

Potrivit prevederilor art.9 alin.(9) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr.281 din 15 decembrie 2017 și art.7 alin. (6) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2019 nr.300 din 30 noiembrie 2018, cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Conform art. 20 alin.(1) al Legii nr. 489 din 08 iulie 1999, privind sistemul public de asigurări sociale, calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații angajați cu contract individual de muncă și de angajatorul acestora se fac lunar de către angajator.

În conformitate cu art. 21 alin. (1) lit. a) al aceleiași Legi, baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul asiguraților, o constituie: salariile individuale, realizate lunar, recompensele, inclusiv sporurile și adaosurile în bani și în natură, reglementate prin lege sau contractul colectiv de muncă, pentru asigurații angajați cu contract individual de muncă.

Iar, conform art. 22 alin.(1) al Legii enunțate, 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).

La fel, conform art. 25 alin.(1) și (2) al Legii nr. 489 din 08 iulie 1999, privind sistemul public de asigurări sociale, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurații cu contract individual de muncă se reține și se virează lunar de către angajator la bugetul asigurărilor sociale de stat. Angajatorul calculează contribuția de asigurări sociale pe care o datorează bugetului asigurărilor sociale de stat și o virează lunar, împreună cu contribuțiile individuale reținute de la angajații săi asigurați.

Potrivit art. 6 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, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru categoriile de plătitori prevăzute la anexa nr.1 se calculează în funcție de contribuția procentuală la salariu și la alte recompense, pînă la deducerea (reținerea) impozitelor și altor plăți obligatorii stabilite de legislație.

În conformitate cu art. 4 al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2018 nr. 280 din 15 decembrie 2017 și art. 4 al Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2019 nr. 301 din 30 noiembrie 2018, prima de asigurare obligatorie de asistență medicală în formă de contribuție procentuală la salariu și la alte recompense, calculată pentru categoriile de plătitori prevăzute în anexa nr. 1 la Legea nr. 1593/2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, se stabilește la 9,0% (cîte 4,5% pentru fiecare categorie de plătitori).

Astfel, raportând normele de drept material legal enunțate la circumstanțele litigiului dedus judecătii, instanța de recurs concluzionează că Serviciul Fiscal de Stat corect a încasat din contul SRL „Premium Park” la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului: 27753 lei impozitul pe venit din salariu, 50793 lei contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, 14696 lei contribuții

individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, 18998 lei prime de asigurare obligatorie de asistență medicală. Totodată, întemeiat a încasat la buget majorare de întârziere (penalitate) în sumă de 2521 lei pentru neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit din salariu, conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, 11758 lei pentru neplata în termenele stabilite a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, conform prevederilor art. 9 alin.(3) din Legea nr. 281 din 15 decembrie 2017 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 și art. 7 alin. (1) din Legea nr. 300 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019, 3171 lei pentru neplata în termenele stabilite a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, conform prevederilor art. 9 alin.(3) din Legea nr. 281 din 15 decembrie 2017 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 și art. 7 alin. (1) din Legea nr.300 din 30 noiembrie 2018 Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019, 4756 lei pentru neplata în termenele stabilite a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, conform prevederilor art. 30 din Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenul de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală. La fel, legal a aplicat pentru încălcările legislației și a încasat 4883 lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/05/2018-L/12/2018, conform art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, (24417 lei x 20%, 6500 lei amendă conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, pentru încălcarea modului de întocmire a Dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC 18) pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2018, L/05/2018-L/12/2018, L/02/2019 - L/04/2019, ceea ce a generat obligații suplimentare la buget (13 cazuri x 500 lei), a aplicat pentru încălcările legislației și a încasat 1489 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2018-L/09/2018, conform art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (29788 lei x 5%), 316 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/06/2018- L/09/2018, conform art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (6317 lei x 5%), 3907 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioadele fiscale L/10/2018-L/12/2018, L/03/2019-L/04/2019 conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, 707 lei amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, pentru perioada fiscală L/04/2019, conform prevederilor art. 261 alin (4) din Codul fiscal (3535 lei x 20 %), a aplicat pentru încălcările legislației și a încasat 3229 lei amendă pentru diminuarea primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/05/2018-L/12/2018, L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal (16146 lei x 20 %) (f.d.22-28).

Aceasta deoarece contribuabilul SRL „Premium Park”, contrar prevederilor:

- art. 18 lit. c), art. 88 alin.(1) Cod fiscal, a diminuat impozitul pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale 01/01/2018 – 30/04/2019 în sumă de 27753 lei, inclusiv L/01/2018 cu 365 lei; L/02/2018 cu 1075 lei, L/03/2018 cu 385 lei,

L/04/2018 cu 847 lei; L/05/2018 cu 1982 lei; L/06/2018 cu 3512 lei; L/07/2018 cu 3754 lei; L/08/2018 cu 6403 lei; L/09/2018 cu 3292 lei; L/10/2018 cu 1283 lei; L/11/2018 cu 1595 lei; L/12/2018 cu 1521 lei; L/01/2019 cu 118 lei; L/02/2019 cu 118 lei; L/03/2019 cu 931 lei și L/04/2019 cu 572 lei;

- art.8 alin.(2) lit. e) și art. 92 alin.(1) Cod fiscal, nu a achitat la buget în termenele stabilite impozitul pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/04/2019. Iar, conform art. 228 alin.(2) Cod fiscal, pentru neplata în termen la buget a impozitului pe venit se calculează majorare de întârziere.

- art. 21 alin.(1), art. 22 alin.(1) din Legea nr. 489 din 08 iulie 1999 privind sistemul public de asigurări sociale, nu a reflectat în darea de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru L/04/2019 a fondului de salarizare în sumă de 53600 lei, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale în sumă de 3216 lei și a contribuțiilor datorate de angajator în sumă de 9648 lei.

- art. 6 alin.(1), art.9 alin.(9) din Legea bugetului de asigurări sociale de stat pe A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, art. 7 alin.(6) din Legea bugetului de asigurări sociale de stat pe A/2019 nr. 300 din 20 noiembrie 2018, art. 20 alin.(1), 21 alin.(1), art. 22 alin.(1), art. 25 alin.(1)-(2) din Legea nr. 489 din 08 iulie 1999 privind sistemul public de asigurări sociale, a diminuat contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de către angajator (23%, 18%) cu 50793 lei, inclusiv, pentru perioadele fiscale: L/01/2018 cu 521 de lei; L/02/2018 cu 1535 lei; L/03/2018 cu 549 lei; L/04/2018 cu 1210 lei; L/05/2018 cu 2830 de lei; L/06/2018 cu 5013 lei; L/07/2018 cu 5360 de lei; L/08/2018 cu 9141 lei; L/09/2018 cu 4699 lei; L/10/2018 cu 2151 lei; L/11/2018 cu 2672 lei; L/12/2018 cu 2549 lei; L/01/2019 cu 199 de lei; L/02/2019 cu 199 de lei; L/03/2019 cu 1559 lei; L/04/2019 cu 10606 lei. A diminuat contribuțiile individuale de asigurări sociale (6%) cu 14696 lei, inclusiv, pentru perioadele fiscale L/01/2018 cu 136 de lei; L/02/2018 cu 401 lei; L/03/2018 cu 143 lei; L/04/2018 cu 316 lei; L/05/2018 cu 738 de lei; L/06/2018 cu 1308 lei; L/07/2018 cu 1398 de lei; L/08/2018 cu 2385 lei; L/09/2018 cu 1226 lei; L/10/2018 cu 717 lei; L/11/2018 cu 891 lei; L/12/2018 cu 850 lei; L/01/2019 cu 66 de lei; L/02/2019 cu 66 de lei; L/03/2019 cu 520 lei; L/04/2019 cu 3535 lei, și nu a achitat la buget în termen contribuțiile de asigurări sociale. Iar, pentru neplata în termen la buget a contribuțiilor de asigurări sociale se calculează majorare de întârziere.

- art. 6 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002, art.4 din Legea fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală pe A/2018 nr. 280 din 15 decembrie 2017 și Legea fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală pe A/2019 nr. 301 din 30 noiembrie 2018, a micșorat primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în darea de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru perioada L/02/2019 cu 1778 lei și ținând cont de fondul de salarizare estimat pentru perioada L/01/2018 – L/04/2019 în sumă de 191331 lei, a diminuat primele de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele

fiscale L/01/2018 – L/04/2019 cu 18998 lei, inclusiv, L/01/2018 cu 204 de lei; L/02/2018 cu 601 lei; L/03/2018 cu 215 lei; L/04/2018 cu 473 lei; L/05/2018 cu 1107 de lei; L/06/2018 cu 1962 lei; L/07/2018 cu 2097 de lei; L/08/2018 cu 3577 lei; L/09/2018 cu 1839 lei; L/10/2018 cu 1076 lei; L/11/2018 cu 1336 lei; L/12/2018 cu 1275 lei; L/01/2019 cu 99 de lei; L/02/2019 cu 1877 de lei; L/03/2019 cu 780 lei; L/04/2019 cu 480 lei, și nu a achitat la buget în termen primele de asigurare obligatorii de asistență medicală. Iar, în conformitate cu art. 30 din Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărime, modul și termenul de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru neplata în termenele stabilite la buget a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală se calculează majorare de întârziere.

- art.8 alin.(2) lit. c), art.92 alin.(3) Codul fiscal, precum și ale Ordinului Ministerului Finanțelor privind aprobarea unor formulare tipizate de declarații cu privire la impozitul pe venit nr. 140 din 20 noiembrie 2017, ale Ordinului Ministerului Finanțelor privind aprobarea formularului-tip „Nota de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți” (Forma IALS18) și a modului de completare a acestuia nr. 149 din 05 septembrie 2018 și ale Anexei nr. 2 la Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 126 din 04 octombrie 2017 la „Instrucțiunea cu privire la modul de completare a dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate” (Forma IPC18), a încălcat modul de întocmire a Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din acestea (Forma IALS14) pentru perioada fiscală L/01/2018 – L/09/2018, a notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din aceste plăți (Forma IALS 18) pentru perioada fiscală L/10/2018 – L/12/2018 și a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC 18) pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/04/2019, fapte ce au generat obligații suplimentare față de buget pentru perioadele menționate.

Cu referire la concluzia Curții de Apel Chișinău, precum că actul administrativ contestat nu a fost emis în condițiile legale, or, concluzia inspectorilor fiscali se bazează pe niște presupuneri, prezumții care nu au niciun suport probatoriu, nefiind supuse analizei toate documentele primare ce reglementează relațiile de muncă, situația juridică legată de calculul salariului, timpul de muncă, instanța de recurs menționează că în cadrul controlului fiscal efectuat, în rezultatul verificării datelor din explicațiile depuse de către salariații entității în cadrul controalelor fiscale (salariul pentru un bucătar constituie 25 lei/oră și pentru barman, chelner - 500 lei/banchet), constatările din actele de control fiscal efectuate prin metoda verificării faptice în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale (numărul de banneni, chelneri, bucătari), datele reflectate în registrele ECC, ținând cont de regimul de muncă prevăzut în notificările de funcționare a unităților de prestări servicii în contrapondere cu datele din contabilitate: tabele de pontaj, borderourile de calcul a salariului pentru fiecare angajat, s-a stabilit: divergențe dintre orele de facto lucrate

de către angajați cu numărul de ore reflectate în tabelul de pontaj, fiind tabelate mai puține ore de muncă.

Astfel, la contrapunerea datelor din explicațiile depuse de către salariații entității și datele stabilite în cadrul controlului s-a stabilit: 7 ore de muncă pe zi, contra 5 ore de muncă înregistrate pentru recepționist - Marina Olărescu în perioada L/05/2018-L/08/2018 (tabelele nr. 1.5-1.8 ale actului de control); 12 ore de muncă pe zi, contra 8 ore de muncă înregistrate pentru bucătar- Leonid Spolitac, paznic - Ion Chirila și chelner - Sergiu Pisari (tabelele nr. 1.1-1.12 ale actului de control); 9 ore de muncă pe zi, contra 8 ore de muncă înregistrate pentru chelner- Elena Temciuc (tabelele nr. 1.7-1.9 ale actului de control).

De asemenea, s-au stabilit divergențe dintre persoanele de facto angajate (bucătari, chelneri, barmani) și datele reflectate în tabelul de pontaj: estimați 4-bucătari și 6-10 chelneri.

Totodată, conform tabelelor de pontaj în L/01/2018 au activat 4 bucătari și 1 chelner; L/02/2018 -5 bucătari și 1 chelner; L/03/2018-L/06/2018 - 5 bucătari și 2 barmani; L/07/2018-L/09/2018 - 5 bucătari, 4 barmani și 4 chelneri; L /10/2018 – 5 bucătari și 2 barmani; L /1 1/2018 - 3 bucătari și 1 barman; L/12/2018 -1 bucătar și 1 barman; L /01 /2 0 19-L/04/2019 tabelat 1 bucătar.

În afară de aceasta, s-au constatat divergențe dintre salariul de facto calculat, conform datelor din contabilitate și explicația depusă de către angajat, s-a stabilit că: bucătarul Leonid Spolitac pentru munca efectuată este remunerat cu 25 lei/oră pentru 8 ore de muncă și cu 40 lei/oră pentru 4 ore de muncă suplimentare. Astfel, pentru 18 zile lucrătoare pe lună, conform explicației, salariul calculat constituie 6480 lei, inclusiv: $8 \text{ ore} * 25 \text{ lei/oră} = 3600 \text{ lei}$ și $4 \text{ ore} * 40 \text{ lei/oră} = 2880 \text{ lei}$ (tabelele nr. 1.1-1.11 ale actului de control).

La fel, au fost atestate divergențe dintre constatările din actele de control fiscal întocmite în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale (numărul de barmani, chelneri, bucătari) persoanele și orele de facto reflectate în tabelul de pontaj:

Așadar, pentru data de 02 august 2018, conform tablei de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 3 chelneri, însă conform informației din actele de control nr.1-814995 și n r.1-814996 din 02 august 2018 la deservirea evenimentelor din ziua respectivă au fost implicați 6 bucătari și 6 chelneri; pentru data de 03 august 2018, conform tablei de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 4 barmani și 1 chelner, însă conform informației din actul de control nr. 1-814997 și nr. 1-814998 din 03 august 2018 - 6 bucătari și 4 chelneri; pentru data de 04 august 2018, conform tablei de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 3 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-814993 și nr. 1-814994 din 04 august 2018- 6 bucătari și 6 chelneri; pentru data de 07 august 2018, conform tablei de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 4 barmani și 2 chelneri, însă conform informației din actul de control nr.1-815237 din 07 august 2018 - 4 bucătari și 4 chelneri; pentru data de 08 august 2018, conform tablei de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 3 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815236 și nr. 1-815238 din 08 august 2018 - 4 bucătari și 4 chelneri; pentru data de 09 august 2018, conform tablei de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 4 barmani și 1 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815239 din 09 august 2018 - 4 bucătari și 4

chelneri; pentru data de 10 august 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 3 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815240 și nr. 1-815241 din 10 august 2018 - 4 bucătari și 4 chelneri; pentru data de 11 august 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 4 barmani și 2 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1 -815242 și nr. 1-815243 din 11 august 2018 - 4 bucătari și 5 chelneri; pentru data de 12 august 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 1 barman și 2 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1- 815244 și nr. 1-815245 din 12 august 2018 - 4 bucătari și 5 chelneri; pentru data de 21 septembrie 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 0 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815652 din 21 septembrie 2018- 6 bucătari și 6 chelneri; pentru data de 22 septembrie 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 0 chelneri, însă conform informației din actul de control nr.1-815653 din 22 septembrie 2018 - 6 bucătari și 6 chelneri; pentru data de 28 septembrie 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 0 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815654 din 28 septembrie 2018 - 6 bucătari și 10 chelneri; pentru data de 29 septembrie 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 0 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1 -815655 din 29 septembrie 2018 - 6 bucătari și 8 chelneri; pentru data de 06 octombrie 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 1 barman și 0 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815656 din 06 octombrie 2018 - 6 bucătari și 8 chelneri; pentru data de 13 octombrie 2018, conform tabelii de pontaj sunt tabelați 2 bucătari, 2 barmani și 0 chelneri, însă conform informației din actul de control nr. 1-815657 din 13 octombrie 2018 - 6 bucătari și 8 chelneri.

În acest context, instanța de recurs relevă că conform actelor de control nr. 1-829711 din 17 mai 2019 și nr.1-829712 din 18 mai 2019, întocmite în urma efectuării controlului fiscal la subdiviziunea amplasată pe adresa mun. Chișinău, s. Tohatin, cu regim de lucru nonstop, a fost identificat numărul de persoane angajate în desfășurarea activității și anume: 22 persoane (12- chelneri, 1-stagiatar, 1-bucătar șef, 3- bucătari auxiliari, 1- recepționist, 1- spălătoreasă veselă, 1- angajator parcare, 2- femei de serviciu), pentru data de 17 mai 2019 ora 17:50 și 15 persoane (1-recepționist, 2- femei de serviciu, 8- chelneri, 4- bucătari), pentru data de 18 mai 2019.

Prin urmare, din actele anexate la materialele cauzei s-au constatat cu certitudine încălcările admise de SRL „Premium Park”. Mai mult, persoana responsabilă a SRL „Premium Park” Doina Olărescu a semnat actele de control fiscal întocmite în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale, nu le-a contestat conform art.216 alin.(8) din Codul fiscal, iar la sfârșitul perioadei fiscale a indicat în tabelele de pontaj date eronate, care nu coincid cu cele constatate la fața locului.

Conform informației analizate în cadrul controlului, la estimarea corectitudinii calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariu, contribuțiilor de asigurări sociale de stat și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/01/2018 - L/04/2019, s-a estimat numărul mediu de bucătari, chelneri și barmeni angajați în desfășurarea activității entității. Astfel,

numărul mediu de bucătari constituie 4 persoane/eveniment, barmani și chelneri 6-10 persoane în dependență de încasările efectuate în ziua respectivă, conform Registrului unic al echipamentelor de casă și de control.

În continua re, instanța de recurs menționează că în cadrul controlului fiscal nu au fost recalculate obligațiile contribuabilului doar în temeiul explicațiilor depuse de angajați, dar în cumul cu alte probe, anexate la materialele cauzei.

Astfel, au fost supuse verificării datele din contractele individuale de muncă încheiate cu angajații, tabelele de pontaj, datele reflectate în ECC, explicațiile depuse în cadrul controalelor fiscale operative/faptice din 17 mai 2019 și 18 mai 2019, actele de control fiscal efectuate prin metoda verificării faptice în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale, borderourile de calcul al salariului, fișele personale de evidență a veniturilor sub formă de salariu a angajaților, a evidenței analitice la contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”. Totodată, de către SRL „Premium Park” nu au fost prezentate contractele privind programul de lucru și lista banchetelor efectuate în perioada supusă controlului, statele de personal pentru perioada 01 ianuarie 2019 – 30 aprilie 2019. Respectiv, au fost supuse verificării toate actele primare ce reglementează relațiile de muncă, situația juridică legată de calculul salariului și timpul de muncă prezentate de către entitate, iar instanța de apel eronat a constatat contrariul.

Totodată, instanța de apel, concluzionând asupra neprobării de către Serviciul Fiscal de Stat a corectitudinii și legalității constatărilor din actul administrativ contestat, nu a invocat care sunt omisiunile Serviciului Fiscal de Stat la probarea faptului achitării drepturilor salariale în cunatumum mai mic, în contextul în care toate probele enumerate mai sus și anexate la materialele cauzei, confirmă faptul că angajații efectiv au lucrat mai multe ore decât orele declarate de către intimat. Or, prin această concluzie, instanța de apel admite faptul că angajații au lucrat fără această muncă să fie remunerată de către angajator, ceea ce este contrar principiilor constituționale și prevederilor Codului muncii.

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că prima instanță și instanța de apel eronat au ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii SRL „Premium Park”.

Totodată, instanța de recurs respinge ca fiind neîntemeiate argumentele invocate de SRL „Premium Park” în susținerea cererii de chemare în judecată, or, acestea nu dispun de un suport probator relevant.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră întemeiat argumentul recurentului că instanța de apel a emis decizia contestată cu aplicarea eronată a normelor de drept material.

Având în vedere constatarea legalității și temeiniciei deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Premium Park”, instanța de recurs consideră neîntemeiată pretenția reclamantei privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 330 din 26 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației împotriva Deciziei nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 și a Hotărârii nr. S-119/35 din 15 iulie 2019,

emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Aici, instanța de recurs cu titlu subsidiary, notează că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 330 din 26 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației împotriva Deciziei nr. 119/1331/AV din 11 iulie 2019 și a Hotărârii nr. S-119/35 din 15 iulie 2019, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, întrucât aceasta reprezintă rezultatul/răspunsul reexaminării deciziei asupra cazului de încălcare a legislației comise de SRL „Premium Park”, legalitatea căreia nu poate fi controlată de sine stătător pe calea contenciosului administrativ și nu reprezintă o decizie prin care sunt vătămate drepturile contribuabilului.

Din considerentele menționate și având în vedere că hotărârea primei instanțe și decizia instanței de apel au fost emise cu aplicarea eronată a normelor de drept material, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 10 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și de a emite o nouă decizie de respingere integrală a cererii de chemare în judecată depusă de SRL „Premium Park”, ca neîntemeiată.

În conformitate cu art 248 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,
d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Se casează integral decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 10 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o nouă decizie, prin care:

Se respinge ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Premium Park” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Galina Stratulat

Victor Burduh

Nicolae Craiu

Nina Vascan