

Dosarul nr. 3ra-27/2021

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

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (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 componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătoriai

Maria Ghervas
Nina Vascan
Nicolae Craiu
Galina Stratulat
Victor Burduh

examinând recursul declarat Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea cu Răspundere Limitată „La Hanul lui Vasile” împotriva Serviciului
Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,
împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a ț ă :

La 27 septembrie 2018, SRL „La Hanul lui Vasile” a înaintat cerere de chemare
în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei nr. 299 din
22 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației și a deciziei nr.
118/1195AV din 25 iunie 2019.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la 03 iunie 2019, angajații
Serviciului Fiscal de Stat au întocmit Actul de control fiscal nr. 5-693237 și 5-
693237.

Actul a fost întocmit de către inspectorul superior Diana Cociu și inspectorul
Diana Spinachi din cadrul Direcției control fiscal post operațional nr. 3 a Direcției
generale administrare fiscală mun. Chișinău. Ca urmare, în baza deciziei nr.
118/1195AV din 25 iunie 2019 SRL „La Hanul lui Vasile” a fost supusă sancțiunilor
prin încasarea la buget a sumelor, impozitelor, amenzilor și altor plăți obligatorii
calculate în rezultatul controlului. S-a încasat la buget sumele impozitelor și altor
plăți obligatorii calculate în rezultatul controlului și anume: suma de 14 961 de lei -
impozit pe venit reținut din salariu diminuat pentru perioadele fiscale L01/2018-
L/03/2019; suma de 55 195 de lei - contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii
diminuate pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019; suma de 15 411 de lei -
contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate pentru

perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019; suma de 23 116 de lei - prime de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019. S-a încasat la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art. 228 alin. (2) și (3) din Codul fiscal și anume suma de 1392 de lei pentru neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu diminuat pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019. S-a încasat la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art. 9 alin. (3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și art. 7 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018 și anume suma de 15 682 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019, suma de 4 097 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019. S-a încasat la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art. 30 din Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală, în sumă de 3 939 de lei pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019. S-a aplicat amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 2 061 de lei, conform prevederilor alin. (7) art. 9 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/09/2018, amendă în sumă de 538 de lei conform prevederilor alin. (7) art. 9 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/09/2018. S-a aplicat amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, în sumă de 3 012 de lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii prin prezentarea Serviciului Fiscal de Stat a dărilor de seamă fiscale cu informații sau date neveridice pentru perioadele fiscale L/10/2018-L/03/2019. S-a aplicat amendă pentru încălcările legislației, în sumă de 2 083 de lei conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018-L/06/2018, L/08/2018-L/10/2018, în sumă de 10 000 de lei conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019. S-a aplicat amendă pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală, în sumă de 4 450 de lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019. S-a aplicat avertizare conform prevederilor art. 235 alin. (1¹) din Codul fiscal, pentru comiterea încălcărilor nesemnificative prevăzute de art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, prin diminuarea

impozitului pe venit reținut din salariu diminuat pentru perioadele fiscale L/01/2018, L/07/2018, L/11/2018-L/03/2019, diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioada fiscală L/01/2019, diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioada fiscală L/11/2018-L/03/2019.

Reclamantul a menționat că, inițial controlul s-a efectuat cu tematica privind verificarea impozitului pe venit din salariu și obligațiunile aferente plăților salariale. Circumstanțele la care se face referire în decizia Serviciului Fiscal de Stat precum și controlul s-a axat pe contractele individuale de muncă a angajaților, tabelele de evidență a timpului de munca, corectitudinea calculării salariului în raport cu timpul efectiv lucrat, pe acțiuni, proceduri, tehnici și trimiteri legate de relații de muncă, dând o interpretare necompletă situației de fapt și de drept. Astfel, controlul privind respectarea aspectelor menționate este strict reglementat și stabilit în competența Inspectoratului de Stat al Muncii, care este abilitat în stabilirea practicilor de aplicare a acestora.

Cu referire la subiectul probatoriu, care a stat la baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat reclamantul a menționat că toate probele au fost acumulate de inspectorii fiscali, făcând trimitere la art. 134 alin. (1) pct. 12) din Codul fiscal, prin care instituie dreptul funcționarului fiscal în cadrul acțiunilor sale să utilizeze metode, surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

A afirmat reclamantul că, angajații întreprinderii nu cunoșteau și nu puteau să cunoască sensul și caracterul declarațiilor solicitate, inclusiv și consecințele acestora, inspectorii fiscali aveau obligația de a explica persoanelor vizate scopurile, urmările directe și indirecte a explicațiilor date. Ultimii nu cunoșteau cu exactitate salariile care le sunt calculate, impozitele, timpul de munca efectiv lucrat. Din partea salariaților a fost o mare indignare când s-a aflat despre faptul că ei nu au pretenții directe față de angajator, iar consecințele controlului efectuat vor aduce angajatorului cheltuieli neplanificate, care vor afecta activitatea economico-financiară a întreprinderii.

A solicitat reclamantul anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019 asupra cazului de încălcare fiscală și nr. 299 din 22 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației împotriva deciziei nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019, emise în privința SRL „La Hanul lui Vasile”.

Prin hotărârea din 25 noiembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cererea de chemare în judecată a fost admisă.

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019 asupra cazului de încălcare fiscală în privința SRL „La Hanul lui Vasile”.

S-a anulat decizia nr. 299 din 22 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației împotriva deciziei nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019.

Prin decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat.

Pentru a decide astfel instanța de apel a apreciat ca fiind eronat argumentul apelantului referitor la concluziile primei instanțe privind competența organului fiscal, deoarece aceasta urmează a fi apreciată prin prisma faptului că achitarea sau neachitarea drepturilor salariale angajaților, ține de abilitățile acestora din urmă și a

Inspectoratului de Stat al Muncii. De asemenea, nu a probat în modul corespunzător că intimatul a achitat drepturi salariale angajaților săi în cuantum mai mare decât cel declarat, din care nu ar fi achitat impozite pe venit, contribuții de asigurări sociale și prime de asigurare obligatorie de asistența medicală, în condițiile în care temei de plată a acestora este achitarea de fapt a drepturilor salariale din care acestea se calculează.

Totodată, Colegiul a considerat că argumentele apelantului cu trimitere la dispozițiile art. art. 8 alin. (2), 15 lit. a), 88, 92, 133, 134, 187 din Codul fiscal, art. 3, 6, 20, 22, 25 din Legea bugetului de asigurări sociale pe anul 2018, art. art. 6, 12, 20, 26 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenul de achitare a primelor de asigurări obligatorie de asistență medicală, art. art. 128, 131 din Codul muncii, art. 7 din Legea cu privire la antreprenorial și întreprinderi, nu sunt aplicabile speței și nu justifică legalitatea deciziilor contestate.

Astfel, reieșind din considerentul că la baza calculării majorărilor de întârziere, a amenzilor și altor sancțiuni fiscale este pus principiul comiterii de către contribuabil a unei fapte ilicite, contrare dispozițiilor legislației fiscale, lipsa unei asemenea fapte exclude posibilitatea sancționării contribuabilului, motiv pentru care Colegiul a constatat că dispozițiile corespunzătoare, expuse în decizia contestată nr. 118/119AV din 25 iunie 2019, sunt neîntemeiate și, astfel, decizia urmează a fi anulată.

În contextul concluziilor expuse, s-a constatat că sunt întrunite temeiuri legale pentru anularea deciziei nr. 299 din 22 septembrie 2019.

La 11 septembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, pronunțarea unei hotărâri noi de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului recurentul a invocat că, totalul salariului diminuat a fost determinat ținând cont de faptul că SRL „La Hanul lui Vasile” a calculat și achitat salarii mai mici decât cuantumul salariului minim garantat pentru 5 angajați. Astfel, salariile pentru acești angajați au fost aduse în concordanță cu cuantumul salariului minim garantat. Prin contrapunerea datelor din tabelul de evidență a folosirii timpului de muncă cu contractele individuale de muncă, cu registrul contului 531, cu fișele personale de evidență a veniturilor sub formă de salariu, cu registrele echipamentelor de casă și control (registrele ECC), benzile de control ale ECC, cu facturile de livrări și procurări, s-a stabilit faptul că angajații activează în zilele libere conform tabelului de evidență a timpului de muncă.

Prin contrapunerea datelor din explicațiile preluate de la angajați în cadrul controlului fiscal operativ efectuat la 17 mai 2019, cu orele reflectate în tabelul de evidență a timpului de muncă, s-a constatat diminuarea orelor efectiv lucrate din tabelul de evidență a timpului de muncă pentru 3 angajați. De asemenea prin contrapunerea datelor din tabelele de evidență a folosirii timpului de muncă cu informația reflectată în actele de control întocmite ca urmare a instituirii celor 3 posturi fiscale, s-a stabilit numărul de angajați implicați în deservirea evenimentelor respective. Astfel, s-a constatat un număr mai mare de angajați (bucătari, chelneri) implicați în deservirea festivităților, care nu se regăsesc în tabelul de evidență a timpului de muncă pentru zilele respective.

A evidențiat recurentul că, în cadrul controlului fiscal au fost recalulate obligațiile contribuabilului nu doar în temeiul explicațiilor depuse de angajați, dar și în temeiul tuturor probelor, anexate la materialele cauzei.

Astfel, instanța de apel, concluzionând asupra neprobării de către recurent a corectitudinii și legalității constatărilor din actul administrativ, nu a invocat care sunt omisiunile Serviciului Fiscal de Stat la probarea faptului achitării drepturilor salariale în cuantumul mai mic, în contextul în care toate probele anexate la materialele cauzei confirmă faptul că angajații efectiv au lucrat mai multe ore decât orele declarate de către intimat.

A specificat recurentul că, 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. Argumentele instanței de fond și a instanței de apel sunt pasibile de a fi respinse ca fiind abuzive și neîntemeiate, prin prisma faptului că 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.

A susținut că, cerințele intimatului 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, ultima fiind rezultatul reexaminării acțiunilor funcționarilor fiscali contestate de către intimat.

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.

La caz, Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată, în lipsa participanților la proces, la data de 17 iunie 2020. Decizia Curții de Apel Chișinău a fost expediată participanților și a fost recepționată de către recurent la data de 13 august 2020 (f.d. 64, vol. III).

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că Serviciul Fiscal de Stat s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 11 septembrie 2020, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 15 septembrie 2020 în adresa SRL „La Hanul lui Vasile”, a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 30 decembrie 2020, examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, completul de admisibilitate al completului specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios

administrativ al Curții Supreme de Justiție a dispus examinarea recursului, în complet de cinci judecători.

Conform art. 247 din Codul 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.

La caz, 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.

Verificând argumentele invocate în recurs prin prisma materialelor din dosar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 25 noiembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, și a emite o decizie nouă privind respingerea acțiunii, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie de casare integrală a deciziei instanței de apel și emite o decizie nouă.

Conform prevederilor art. 194 alin. (2) din Codul 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, în corespundere cu art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, 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.

Conform art. 22 din Codul 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.

Faptele deja cunoscute autorităților publice sau instanțelor de judecată competente, faptele general notorii și faptele prezumate în virtutea prevederilor legale nu necesită a fi probate, până la proba contrarie.

Instanțele ierarhic inferioare au ajuns la concluzia admiterii acțiunii depuse de către SRL „La Hanul lui Vasile”, cu anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019 asupra cazului de încălcare fiscală în privința SRL „La Hanul lui Vasile” și a deciziei nr. 299 din 22 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației împotriva deciziei nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019.

Instanța de recurs constată că, concluziile instanțelor de judecată și soluția dată în sensul admiterii acțiunii reclamantului și anulării deciziilor contestate sunt eronate, fapt ce rezultă din interpretarea greșită a prevederilor, în coroborare cu materialul probator prezentat de părți.

În susținerea opiniei enunțate instanța de recurs reține materialele cauzei care atestă cu certitudine că, la 03 iunie 2019 colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat au

întocmit actul de control nr. 5-693237, prelungit pe blancheta nr. 5-363238, prin care s-a constatat diminuarea de către intimata SRL „La Hanul lui Vasile” a fondului de retribuire a muncii pentru perioada supusă verificării în sumă totală de 258 003 de lei, diminuarea impozitului pe venit din salariu cu suma de 11 962 de lei, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 55 403 lei, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 15 480 de lei, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 23 220 de lei, neachitarea la buget a impozitului pe venit din salariu, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, nerespectarea modului de întocmire și de prezentare 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 pentru perioada ianuarie 2018 – martie 2019.

La 14 iunie 2019, SRL „La Hanul lui Vasile” a prezentat organului fiscal dezacordul cu actul de control nominalizat.

La 25 iunie 2019, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a emis decizia nr. 118/1195AV asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „La Hanul lui Vasile”, modificată prin decizia nr. 118/1815 din 17 septembrie 2019, prin care s-a decis încasarea la buget din contul intimatei a sumei de 14961 de lei cu titlu de impozit pe venit din salariul diminuat pentru perioadele fiscale L/01/2018-L/03/2019, 55 195 de lei cu titlu de contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate pentru aceeași perioadă, 15 411 de lei cu titlu de contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate pentru perioada indicată, 23 116 de lei cu titlu de prime de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate în perioada menționată, 1 392 de lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea impozitului pe venit reținut din salariul diminuat, 15 682 de lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, 4 097 de lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate, 3 939 de lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuată, 2 061 de lei cu titlu de majorare de întârziere pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate, 538 de lei cu titlu de majorare de întârziere pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii diminuate, 3 012 de lei cu titlu de amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, 2 083 lei cu titlu de amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioada indicată, 10 000 de lei cu titlu de amendă pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare 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, 4450 de lei cu titlu de amendă pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, s-a aplicat avertizare conform prevederilor art. 235 alin. (1¹) din Codul fiscal.

La 23 iulie 2019, SRL „La Hanul lui Vasile” a prezentat Serviciului Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei sus-indicate, solicitând anularea acesteia.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 299 din 22 august 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, contestația intimată a fost respinsă.

Conform art. 133 alin. (2) pct. (6), 14 și 14¹ din Codul fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale asigură: aplicarea unitară, corectă și nediscriminatorie a reglementărilor privind impozitele, taxele și alte venituri la bugetul public național date în competența sa; 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.

La rândul său, art. 134 alin. (1) pct.6) din Codul fiscal, stipulează că, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele drepturi să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului.

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

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

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

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

La caz, prezintă relevanță prevederile art. 88 alin. (1) din Codul fiscal, care indică că, 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 această ordine de idei, analizând materialele cauzei în coraport cu legislația ce guvernează litigiul dat, instanța de recurs reține că, urmare a verificării salariului calculat în documentele primare și datele înregistrate în documentele de evidență contabilă (tabelele de evidență a timpului de lucru efectiv lucrat de anagajații

întreprinderii, informația registrului contului 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”), a contrapunerii acestora cu datele de pe registrul mașinii de casă și control, facturile de livrări și procurări, precum și de pe actele de control încheiate urmare a instituirii a 3 posturi fiscale, s-a constatat diminuarea fondului de retribuire a muncii în perioada supusă verificării cu 256 844 de lei.

În rezultat s-a constatat diminuarea impozitului pe venit din salariu, în sumă totală de 14 961 de lei, inclusiv pentru: L/01/2018 cu 488 de lei, L/02/2018 cu 1198 de lei, L/03/2018 cu 1013 de lei, L/04/2018 cu 1114 de lei, L/05/2018 cu 1593 de lei, L/06/2018 cu 1451 de lei, L/07/2018 cu 733 de lei, L/08.2018 cu 1542 de lei, L/09/2018 cu 1083 de lei, L/10/2018 cu 1421 de lei, L/11/2018 cu 946 de lei, L/12/2018 cu 995 de lei, L/01/2019 cu 386 de lei, L/02/2019 cu 499 de lei, L/03/2019 cu 499 de lei, calculat în conformitate cu prevederile art. 15 lit. a) din Codul fiscal, ținând cont de scutirile la care are dreptul salariatul, stabilite conform art. 33 - 35 din Codul fiscal.

Conform art. 9 pct. (9) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15.12.2017, cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal. Iar, pct. (11) din art. 9 din aceeași lege, stipulează că, măsurile prevăzute la alin. (6), (7), (9) și (10) se aplică de către angajații Serviciului Fiscal de Stat.

În acest context, Colegiul reține că, în urma controlului efectuat, s-a depistat și încălcarea prevederilor art. 3 și 6 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, potrivit căroră, categoriile de plătitori și de asigurați, tarifele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, termenele de virare a acestora la bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și tipurile de prestații sociale asigurate se prezintă în anexa nr. 3. Plătitorii de contribuții la bugetul asigurărilor sociale de stat, inclusiv cei finanțați de la bugetul public național, sînt obligați să calculeze și să vireze, în mărimea convenită și în termenele stabilite la anexa nr. 3, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii la bugetul asigurărilor sociale de stat, aferente salariilor calculate și altor recompense.

La fel și a prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018, neplata în termen a contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii atrage după sine calcularea unei majorări de întârziere de 0,1% din suma datoriei pentru fiecare zi de întârziere, inclusiv pentru ziua de transfer al sumei datorate. Calcularea majorării de întârziere se efectuează de către Casa Națională de Asigurări Sociale, fără emiterea unei decizii speciale. Calcularea majorărilor de întârziere pentru contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii calculate în urma controlului fiscal se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat.

Astfel, Colegiul conchide că, contribuabilul a diminuat contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii în total 55 195 de lei pentru perioada (L/01/2018 – L/03/2019) și contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat în total cu 15 411 de lei pentru perioada (L/01/2018 – L/03/2019), deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat.

În conformitate cu art. art. 6, 12, 20 alin. (1) și 26 alin. (1¹) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002, 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.

Categoriile de plătitori prevăzute la pct. 1 și 3 din anexa nr. 1, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, inclusiv cele finanțate din bugetul public național, precum și Compania Națională de Asigurări în Medicină, sînt obligate, pînă la data de 25 a lunii următoare celei de gestiune în care au fost efectuate plățile, să vireze la contul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în volum deplin, calculate în conformitate cu prezenta lege.

Categoriile de plătitori cărora, în temeiul prezentei legi, prima li se calculează în calitate de contribuție procentuală la salariu și la alte recompense achită primele de asigurare obligatorie de asistență medicală pînă la data de 25 a lunii următoare celei de gestiune în care au fost efectuate plățile.

Darea de seamă menționată la alin. (1) se prezintă utilizînd, în mod obligatoriu, metode automatizate de raportare electronică, în condițiile stipulate la art. 187 alin. (2¹) din Codul fiscal.

Avînd în susținere normele menționate în raport circumstanțele expuse instanța de recurs conchide că, contribuabilul a diminuat primele de asigurare obligatorie de asistență medicală cum sumă totală de 23 116 de lei pentru perioada (L/01/2018 – L/03/2019), deoarece a diminuat fondul de salarizare la care urmau să fie calculate contribuțiile asigurărilor sociale de stat.

În circumstanțele expuse și reieșind din contextul normelor de drept citate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că actul administrativ contestat, și anume, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019, a fost emisă în corespundere cu dispozițiile legale aplicabile situației date.

Aceasta deoarece, la caz, s-a constatat incontestabil că SRL „La Hanul lui Vasile” pentru perioada de control, impozitul pe venit din salariu, a fost diminuat în sumă totală de 14 961 de lei, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, au fost diminuate în sumă totală de 55 195 de lei și contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat au fost diminuate în sumă totală de 15 411 de lei.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (1)-(3) din Codul fiscal, majorarea de întîrziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de cuantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către organul fiscal sau alt organ abilitat majorării de întîrziere este obligatorie, independent de forma de constrîngere. Majorarea de întîrziere reprezintă o parte din obligația fiscală și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală.

Pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întîrziere, 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.

Cuantumul majorării de întârziere se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită pînă la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematice pînă la 4 semne după virgulă.

Reieșind din analiza prevederilor legale sus menționate și a materialelor cauzei, Colegiul apreciază ca fiind corectă decizia Serviciului Fiscal de Stat care în rezultatul controlului i-a calculat contribuabilului penalitate în sumă totală de 1392 de lei pentru neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu diminuat pentru perioadele fiscale (L/01/2018 – L/03/2019) în sumă totală de 14 961 de lei.

Pentru neachitarea în termenul prevăzut de art. 3 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și art. 1 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018, în rezultatul controlului s-a calculat penalitate în sumă totală de 15 682 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii; în sumă de 4097 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat.

Subsecvent celor menționate, instanța de recurs conchide că, pentru perioada supusă controlului, contribuabilului i s-au calculat penalități pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă totală de 3939 de lei. Finalmente, instanța de recurs reține că, amenzile aplicate prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019, sunt adoptate în corespundere cu dispozițiile legale aplicabile situației date.

În acest context, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ subliniază că, SRL „La Hanul lui Vasile” nu a prezentat probe plauzibile și admisibile, care ar putea servi drept temei pentru anularea deciziei contestate, iar afirmațiile formulate în cererea de chemare în judecată sunt nefondate, deoarece contravin celor expuse supra.

De altfel, urmare a controlului efectuat, este evident că SRL „La Hanul lui Vasile” în activitatea sa de întreprinzător, nu a respectat prevederile legislației, fiind stabilite devieri în programul de lucru al angajaților reflectat în tabela de evidență a timpului de muncă și timpul efectiv lucrat de către angajați. Or, din materialele dosarului, rezultă că, angajații întreprinderii au specificat salariul primit de facto pentru munca prestată, această informație fiind contrapusă cu informația din tabelele de evidență a timpului de lucru efectiv lucrat de angajații întreprinderii (tabelele de pontaj), informația privind statele de personal pentru anul 2018 - 2019, a registrului contului 531, a fișelor personale de evidență a veniturilor sub formă de salariu și alte plăți, a registrului contului 531, a fișelor personale de evidență a veniturilor sub formă de salariu și alte plăți, registrele de ECC, registrele de procurări și livrări, stabilindu-se în final abaterile constatate prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/1195AV din 25 iunie 2019.

Cu referire la alegația reclamantului susținută de către instanțele ierarhic inferioare cu privire la competența Serviciului Fiscal de Stat la efectuarea controlului cu tematica respectivă, Colegiul lărgit evidențiază următoarele.

Conform art. 1 alin. (1) din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012, scopul prezentei legi constă în consolidarea cadrului juridic și instituțional în domeniul efectuării controlului de stat asupra activității de întreprinzător, denumit în continuare control.

La rândul său, alin. (4) lit.e) al art. 1 din Legea menționată, stipulează că, dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Potrivit art. 9 alin. (7) și (9) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform titlului V din Codul fiscal.

Cuquantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Art. 29 alin. (1) din Legea cu privire la mărirea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002, diminuarea cuantumului primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform titlului V din Codul fiscal.

La acest capitol, este de observat că anume Serviciul Fiscal de Stat reprezintă autoritatea fiscală care îndeplinește atribuțiile de verificare a corectitudinii dărilor de seamă întocmite de către contribuabili și prezentate Serviciului Fiscal de Stat. La caz, Serviciul Fiscal de Stat a supus verificării dărilor de seamă cu privire la reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii.

Cu referire la pretenția reclamantului privind anularea deciziei nr. 299 din 22 septembrie 2019 cu privire la respingerea contestației, Colegiul conchide că, cerința menționată supra este o pretenție subsecventă celei de bază și rezultă din aceasta. Astfel, având în vedere respingerea pretenției cu privire la anularea actului administrativ, instanța de recurs concluzionează că pretenția dată este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

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

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

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

În conformitate cu prevederile art. 258 alin. (3), 248 alin. (1) lit. c) din Codul 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.

Se casează integral decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 25 noiembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, și se emite o decizie nouă, prin care:

Se respinge acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „La Hanul lui Vasile” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, ca fiind neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Maria Ghervas

judecători

Nina Vascan

Nicoale Craiu

Galina Stratulat

Victor Burduh