

Dosarul nr.3ra-1254/22
2-20125648-01-3ra-13122022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: A.Paniș)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: Gh.Mîra, Gr.Dașchevici, A.Bostan)

Î N C H E I E R E

15 martie 2023

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Iurie Bejenaru
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la acțiunea în contestare depusă de SRL
„Wine Agrotrade” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în parte a
actului administrativ individual defavorabil și a deciziei de soluționare a cererii
prealabile,

împotriva deciziei din 5 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La data de 6 octombrie 2020 SRL „Wine Agrotrade” a depus cerere de chemare
în judecată în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de
Stat privind anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil și a
deciziei de soluționare a cererii prealabile.

În motivarea acestei acțiuni, SRL „Wine Agrotrade” a indicat că prin decizia
Direcției Generale Administrare Fiscală Centru din cadrul Serviciului Fiscal de Stat
nr.319/728 din 3 iulie 2020 s-a dispus modificarea și completarea deciziei
nr.319/2478 din 13 decembrie 2019, emisă de Direcția Generală Administrare
Fiscală Centru prin care au fost stabilite anterior mai multe încălcări ale legislației
fiscale ca rezultat al efectuării unui control fiscal total de stat la societate pentru
perioada 13 aprilie 2017 – 30 septembrie 2019.

A menționat că, prezenta decizie a fost emisă ca urmare a efectuării unui control
repetat fiscal de stat, dispus în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.23 din 30
ianuarie 2020, emisă ca urmare a examinării contestației inițiale depuse de
reclamantă împotriva deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală Centru
nr.319/2478 din 13 decembrie 2019.

În opinia reclamantei, decizia Direcției generale administrare fiscale Centru
nr.319/2478 din 13 decembrie 2019, modificată prin decizia nr.319/728 din 3 iulie

2020 în partea ce ține de stabilirea amenzii în mărime de 24 000 lei este una ilegală și conține un viciu deosebit de grav care în mod indiscutabil duce la nulitatea actului administrativ individual nefavorabil contestat, după cum urmează.

La data de 18 noiembrie 2019 Direcția control fiscal post operațional nr.4 a Direcției generale administrare fiscală Centru a efectuat controlul fiscal prin metoda verificării totale la SRL „Wine Agrotrade”, în rezultatul căruia a fost adoptată decizia nr.319/2478 din 13 decembrie 2019, prin care au fost constatate încălcări a legislației fiscale.

Nefiind de acord cu rezultatele și constatările controlului fiscal inițial a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat care prin decizia nr.23 din 30 ianuarie 2020 a dispus suspendarea executării deciziei nr.319/2478 din 13 decembrie 2019 cu efectuarea unui control fiscal repetat.

Ulterior, în rezultatul efectuării controlului fiscal repetat prin decizia nr.319/728 din 3 iulie 2020, organul fiscal de stat a reiterat încălcările fiscale, confirmându-le parțial dispunând modificarea în parte a unor rezultate din controlul fiscal anterior, fără a fi luate în calcul argumentele reclamantei expuse anterior pe marginea controlului fiscal efectuat prin care s-a solicitat anularea în parte a actului administrativ contestat.

Potrivit prevederilor art.177 alin.(6) din Codul civil, raporturilor juridice dintre persoana juridică și administrator li se aplică dispozițiile legale cu privire la reprezentare și mandat dacă legea sau actul de constituire nu prevede altfel.

Prin contractul de mandat o parte (mandant) împuternicește cealaltă parte (mandatar) de a o reprezenta la încheierea de acte juridice sau în alt mod de a afecta direct poziția juridică a mandantului în raport cu un terț, iar mandatarul, prin acceptarea mandatului, se obligă să acționeze în numele și pe contul mandantului (a se vedea art.1472 alin.(1) Cod civil).

Aliniatul 2 al art.1472 Cod civil prevede că, dispozițiile cu privire la mandat se aplică în mod corespunzător și atunci când mandatarul are doar dreptul, nu și obligația, de a acționa în numele și pe contul mandantului.

Conform legislației civile, contractul de mandat este un contract cu titlu gratuit. Gratuitatea mandatului nefiind de esența, ci de natura contractului, părțile pot conveni (prin stipulație expresă) ca mandatarul să fie remunerat.

Conform articolul 1476 Cod civil se prevăd expres cazurile când mandatarul poate fi remunerat: Aliniatul (1), mandantul este obligat să plătească mandatarului remunerație numai în cazurile prevăzute de lege sau de contract. Aliniatul (5), remunerația se plătește la momentul când mandatul a fost îndeplinit și mandatarul a dat socoteală despre aceasta mandantului.

În acest context a specificat că între cetățeanul Lilian Popescu în calitate de administrator al firmei „Wine Agrotrade” SRL și fondatorul unic al ultimei, Simon Ciorbă la data de 1 septembrie 2017 a fost semnat un contract de mandat, denumit „Memorandum de înțelegere încheiat între Ciorbă Simon și Popescu Lilian cu privire la administrarea SRL „Wine Agrotrade”. Astfel, relațiile dintre administratorul Lilian Popescu și fondatorul, Simion Ciorbă, au fost relații pur civile guvernate de prevederile contractului de mandat cu titlu gratuit, încheiat conform legislației civile în vigoare.

A specificat că în contractul încheiat între administrator și fondator nu s-a stipulat ca administratorul să fie remunerat lunar în calitate de angajat/salariat al companiei. Mai mult ca atât, între administratorul Lilian Popescu și fondatorul, Simon Ciorbă a fost încheiat un contract de parteneriat prin care au fost puse niște condiții care urmează a fi executate de către administrator și în cazul în care acestea vor fi îndeplinite de către administrator Lilian Popescu, atunci contractul de mandat va fi modificat conform prevederilor art.1489 Cod Civil și introdusă clauza privind remunerarea fondatorului. Numai în acest caz va fi posibil de calificat relațiile dintre administrator și fondator atât conform legislației civile precum și legislației muncii, inclusiv obligația remunerării lunare în calitate de salariat a lui Lilian Popescu.

Totodată, în cadrul firmei „Wine Agrotrade” SRL pe lângă administratorul Lilian Popescu, care doar încheie acte juridice în interesul entității, pentru buna funcționare și dezvoltare a entității au fost angajați în baza de contract individual de muncă și își îndeplinesc atribuțiile conform fișei post și alte persoane, care și sunt introduși în tabelul lunar de pontaj. Or, cetățeanul Vasile Calmiș, începând cu 1 august 2017 și până în prezent este angajat în calitate de director executiv la Fabrica de Vinuri, fiindu-i calculat și achitat salariu lunar conform prevederilor legii.

Conform datelor din tabelele de pontaj al entității Lilian Popescu nu figurează ca angajat.

Potrivit legislației Republicii Moldova o societate cu răspundere limitată poate avea în calitate de organ suprem deliberator și decizional adunarea asociaților, iar ca organ executiv - administratorul.

În art.177 alin.(6) din Codul civil se stipulează că raporturile dintre persoana juridică și cei care alcătuiesc organele sale executive sânt supuse prin analogie regulilor mandatului dacă legea sau actul de constituire nu prevede altfel.

Potrivit reglementărilor Legii privind societățile cu răspundere limitată nr.135 din 14 iunie 2007, în raport cu cele menționate mai sus, a fost remarcat că în art.7 alin.(6) și art.71 alin.(1) lit.c) din legea specificată se utilizează noțiunea de mandat. Astfel, se dă de înțeles că relațiile dintre administratorul desemnat, în condițiile art.70 alin.(1) din legea dată, și Societatea cu Răspundere Limitată se bazează prin analogie pe regulile mandatului.

Sintagma „sânt supuse prin analogie regulilor mandatului” semnifică încheierea unui contract de mandat în formă scrisă (care va fi un contract de administrare în cazul funcțiilor executive sau o acceptare urmată de semnarea contractului pentru funcțiile neexecutive). În acest context, administratorul unei Societăți cu Răspundere Limitată acționează nu în baza unui contract de muncă, ci în baza unui contract de mandat.

Exercitarea funcției de administrator într-o Societate cu Răspundere Limitată după regulile contractului de mandat, dar nu a unui contract individual de muncă, se demonstrează și prin aceea că aceasta încetează pentru aceleași cauze pentru care încetează și contractul de mandat (expirarea termenului mandatului, revocarea mandatului de către mandant, renunțarea mandatarului la mandat, decesul mandatarului, respectiv desființarea acestuia, dacă este o societate de administrare), și nu conform prevederilor Codului muncii.

Concluzia precum că administratorul Societății cu Răspundere Limitată poate să activeze în baza unui contract de mandat, și nu de muncă, se confirmă și prin

Avizul consultativ al Plenului Curții Supreme de Justiție nr.4ac-6/14 din 12 mai 2014 „Privind aplicabilitatea prevederilor art. 264 din Codul muncii (cu privire la preavizare), în cazul eliberării din funcție a administratorului societății cu răspundere limitată în temeiul art.70 alin.(1) din Legea nr.135 din 14.06.2007 privind societățile cu răspundere limitată”, conform căruia administratorul, în calitate de proprietar al unității sau de specialist în management, în esență, nu este salariat al unității respective, nu este parte a raportului individual de muncă, prin urmare, relația dintre societate și administrator fiind analogică regulilor mandatului, care, la rândul său, sânt raporturi reglementate de prevederile Codului civil.

Astfel, Plenul Curții Supreme de Justiție a concluzionat că relațiile dintre Societatea cu Răspundere Limitată și administrator nu sânt guvernate de normele Codului muncii, ci de normele Codului civil. Această concluzie nu numai că dă o calificare juridică relațiilor analizate, ci are impact și asupra impozitării remunerației administratorului.

Mai mult, însăși prevederile Codului muncii, prin art.258 alin.(1), stabilesc că prevederile Codului muncii se răsfrâng asupra conducătorilor de unități indiferent de forma organizatorico-juridică și tipul de proprietate, cu excepția cazurilor: conducătorul este concomitent și unicul asociat sau proprietarul unității; administrarea este exercitată în baza unui contract civil încheiat cu o întreprindere.

Respectiv, în ambele cazuri administratorul, în calitate de proprietar al unității sau de specialist în management, în esență nu este salariat al unității respective, nu este parte a raportului individual de muncă, prin urmare, relația dintre societate și administrator fiind analogică regulilor mandatului, care la rândul său sânt raporturi reglementate de prevederile Codului civil.

Reclamanta a mai invocat că în practica națională des se confundă contractul de mandat cu contractul de executare a lucrării sau de muncă, în primul rând, datorită caracterului oneros al acestuia, întrucât cuvântul „remunerație” este sinonimul cuvântului „salariu”, dar analizând atât legislația civilă cât și cea a muncii se constată faptul că aceste contracte sânt diferite din mai multe considerente.

De regulă, în dreptul civil mandatul este un contract cu titlu gratuit, mandatarul nefiind remunerat pentru „serviciile” pe care le „prestează” mandantului prin încheierea unui sau mai multor acte juridice în numele și pe seama acestuia. Caracterul gratuit al contractului de mandat civil ține numai de natura contractului, nu și de esența lui. Conform prevederilor Codului civil, mandatul civil poate fi cu titlu oneros, în acest caz, mandatul se aseamănă fie cu contractul de antrepriză, fie cu contractul de muncă.

Principala deosebire dintre contractul de mandat și contractul de antrepriză sau de muncă constă în obiectul acestora.

În cazul mandatului, mandatarul are de încheiat, în principal, acte juridice și, uneori, fapte materiale necesare actelor juridice, în timp ce, în cazul contractului de antrepriză și contractului de muncă, antreprenorul și angajatul îndeplinesc, în special, fapte materiale și intelectuale.

O altă deosebire se referă la calitatea de reprezentant pe care o are, de regulă, numai mandatarul. Acesta acționează în numele și pe seama mandantului, care va răspunde față de terțele persoane pentru obligațiile asumate de mandatar, în limitele împuternicirii acordate.

Contractul de mandat nu trebuie confundat cu alte contracte similare. Delimitarea de alte contracte se impune pentru a stabili regimul juridic aplicabil raporturilor dintre părți.

În asemenea circumstanțe, cetățeanul Lilian Popescu nu a fost angajat al firmei „Wine Agrotrade” SRL, dar statutul care îl are în entitatea menționată a fost guvernat de relații civile și anume de contractul de mandat cu titlu gratuit.

Astfel, organul fiscal nu a aplicat și interpretat corect legea privind stabilirea statutului administratorului, Lilian Popescu în cadrul firmei „Wine Agrotrade” SRL și în consecință în mod ilegal a considerat că acesta în mod obligatoriu lunar urma a fi salarizat pentru perioada L/09/2017 - L/09/2019 prin calcularea salariului în sumă totală de 65 193 lei cu achitarea reținerilor obligatorii calculate în sumă totală de 38 927 lei și a amenzilor pe această chestiune în mărime de 29 857 lei.

La fel, reclamanta își exprimă dezacordul cu privire la pretinsa încălcare a legislației cu privire la neprezentarea facturilor fiscale în adresa SRL „Birlic-Prim” la efectuarea livrărilor de servicii de locațiune (în total 8 cazuri) - expuse în capitolul V din partea decisivă a actului administrativ contestat.

În acest context, a reținut că, la data de 1 august 2017 între firma „Wine Agrotrade” SRL în calitate de locator și firma „Birlic Prim” SRL, în calitate de locatar a fost încheiat un contract de locațiune, prin care locatorul a transmis locatarului pe un termen de 12 luni, o construcție, cu o suprafață de 345 m², situată în raionul xxxx, satul xxxx, înregistrată cu numărul cadastral xxxx.

Potrivit pct.3.1 din contractul de locațiune, costul lunar al locațiunii, adică plata chiriei lunare a constituit suma de 10 000 (zece mii) lei, inclusiv TVA.

Prin pct.3.4 din contract, părțile contractuale de comun acord au stabilit că emiterea facturii fiscale pentru locațiune și servicii comunale v-a fi emisă de 2 ori pe an și anume în luna decembrie 2017 și în luna iunie 2018. Anume din prevederile contractuale stabilite de părți, au fost eliberate doar două facturi fiscale: factura fiscală seria JU 1899031 din 29 decembrie 2017 în sumă de 55 473,09 lei și factura fiscală JU 1899033 din 06 iunie 2018 în sumă de 50 159,97 lei, fiind achitate absolut toate impozitele și taxele necesare acestor tranzacții, fără a fi prejudiciat bugetul național de stat.

În pofida acestui fapt, organul fiscal de stat a considerat că pentru fiecare lună de chirie, firma „Wine Agrotrade” SRL urma să emită lunar câte o factură fiscală în sumă de 10 000 (zece mii) lei în adresa firmei „Birlic Prim” SRL pentru achitarea serviciilor de locațiune. Inacțiuni ce au fost calificate greșit ca încălcare din partea firmei „Wine Agrotrade” SRL a prevederilor art.206 alin.(2) Cod fiscal, fiind calculată neîntemeiat amenda în mărime totală de 24 000 (două zeci și patru de mii) lei (formula de calcul: 8 ordine de plată x 3000 lei = 24 000 lei).

Potrivit art.117 alin.(1) Cod fiscal subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

Articolul 108 alin.(4) Cod fiscal prevede că pentru servicii, data livrării se consideră data prestării serviciului, data eliberării facturii fiscale sau data la care

plata se efectuează subiectului impozabil, parțial sau în întregime, în dependență de ce are loc mai înainte.

Norma legală citată prevede 3 cazuri de apariție a obligației fiscale de eliberare a facturilor fiscale - acestea fiind lăsate la latitudinea subiectului impozabil.

Dacă ipotetic e să nu luăm în calcul prevederile pct.3.4 din contractul de locațiune nr.1 din 01 august 2017, prin care părțile au stabilit că eliberarea facturilor fiscale pentru serviciile prestate va avea loc doar de două ori pe an, atunci este important de atras atenția instanței de judecată că într-adevăr firma „Berlic Prim” SRL a făcut în total 8 (opt) achitări/transferuri în baza ordinelor de plată, dar în ziua eliberării a celor 2 facturi fiscale enumerate la fel au fost făcute achitări, sumă care a fost reflectată în factura fiscală respectivă.

În această ordine de idei, un exercițiu matematic atestă în opinia reclamantului că firma „Wine Agrotrade” SRL urma să elibereze în rest încă 6 (șase) facturi fiscale, dar nu 8 (opt) cum a calculat neîntemeiat organul fiscal, fără a lua în calcul că în ziua eliberării a celor două facturi fiscale în suma indicată/reflectată se includea și suma de 10 000 lei achitați pentru luna curentă achitării plății chiriei lunare, iar amenda fiscală urma a fi deja în suma de 18 000 (optsprezece mii) lei, formula de calcul fiind: (6 ordine de plată x 3000 lei = 18 000 lei).

Astfel, la data de 6 august 2020, luând în considerație caracterul încălcărilor de lege stabilite și prevederile art.164 Cod administrativ în adresa Serviciului Fiscal de Stat a fost depusă o cerere prealabilă, solicitându-se anularea în parte a deciziei nr.319/728 din 3 iulie 2020, însă prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.181 din 3 septembrie 2020 a fost respinsă cererea prealabilă, făcându-se referire la aceleași motive invocate în actul administrativ contestat, motiv pentru care a promovat prezenta acțiune în contestare în instanța de judecată.

SRL „Wine Agrotrade” a solicitat anularea deciziei Direcției generale administrare fiscale Centru nr.319/2478 din 13 decembrie 2019, modificată prin decizia nr.319/728 din 3 iulie 2020 a punctelor expuse în partea decisivă/dispozitivă, prin anularea integrală a capitolelor III, IV, V – în partea ce ține de stabilirea amenzii în mărime de 24 000 lei și capitolul VI, ca fiind ilegale și anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.181 din 3 septembrie 2020 cu privire la respingerea cererii prelabile.

Prin hotărârea din 17 iunie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Wine Agrotrade” a fost respinsă ca neîntemeiată.

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la data de 21 iunie 2021, SRL „Wine Agrotrade” a depus apel, care ulterior la data de 14 noiembrie 2021 a fost completat cu motivare, solicitând admiterea apelului, casarea actului judecătoresc contestat și emiterea unei decizii noi, de admitere a acțiunii.

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani a pronunțat dispozitivul hotărârii contestate la data de 17 iunie 2021 (f.d.139), iar hotărârea motivată a fost notificată apelantei SRL „Wine Agrotrade” în data de 20 octombrie 2021 (f.d.166). Astfel, depunerea apelului nemotivat în data de 21 iunie 2021 (f.d.143) cât și motivarea acestuia prezentată la data de 14 noiembrie 2021 (f.d.178) sunt în termen.

Prin decizia din 5 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul depus de SRL „Wine Agrotrade”, a fost casată hotărârea din 17 iunie 2021 a

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani și a fost emisă o decizie nouă, de admitere a acțiunii.

Au fost anulate integral pct. III, pct. IV, pct. VI și parțial pct.V – în partea ce ține de stabilirea amenzii în mărime de 24 000 lei din decizia Direcției generale administrare fiscală Centru nr.319/2478 din 13 decembrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SRL „Wine Agrotrade”, modificată prin decizia nr.319/728 din 3 iulie 2020. A fost anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.181 din 3 septembrie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.319/728 din 3 iulie 2020, emise de Direcția generală administrare fiscală Centru.

Invocând ilegalitatea acestei decizii, la data de 13 iulie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a contestat-o cu recurs, care ulterior la data de 18 noiembrie 2022 a fost completat cu motivare, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei din 5 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău cu menținerea hotărârii din 17 iunie 2021 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani.

În motivarea recursului, recurentul a invocat dezacordul cu actul judecătoresc contestat, considerându-l neîntemeiat prin faptul că au fost aplicate eronat normele de drept material, precum și nu au fost constatate și elucidate pe deplin toate circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei.

În acest context, Serviciul Fiscal de Stat a invocat că instanța de apel a interpretat eronat normele de drept material, a ignorat faptul că anularea integrală a pct. III, IV, VI și parțial V- în partea ce ține de stabilirea amenzii în mărime de 24000 lei din decizia Direcției generale administrare fiscală Centru nr.319/2478 din 13 decembrie 2019, asupra cazului de încălcare a legislației comise de SRL „Wine Agrotrade”, modificată prin decizia nr.319/728 din 3 iulie 2020, a îngreunat dreptul autorității recurate în partea exercitării atribuțiilor și competențelor legale instituite prin lege, astfel rejudecând cauza a reținut neîntemeiat că, acțiunea în justiție promovată de reclamantă este întemeiată și urmează a fi admisă, cu casarea hotărârii instanței de fond din 17 iunie 2021.

Astfel, concluzia instanței de apel în partea remarcării că, cet.Lilian Popescu nu a fost angajat al firmei SRL „Wine Agrotrade”, dar statutul care îl avea în entitatea menționată a fost guvernat de relații civile și anume de contractul de mandat cu titlu gratuit, motiv pentru care organul fiscal nu a aplicat și interpretat corect legea privind stabilirea statutului administratorului Lilian Popescu în cadrul firmei, și în consecință în mod ilegal a considerat că acesta în mod obligatoriu lunar urma a fi salarizat pentru perioada L/09/2017-L/09/2019, prin calcularea salariului în sumă totală de 65193 lei cu achitarea reținerelor obligatorii calculate în sumă totală de 38927 lei și a amenzilor pe această chestiune în mărime de 29857 lei este una neîntemeiată care contravine circumstanțelor cauzei, fiind distorsionată și formulată abuziv, cu interpretarea greșită a normelor de drept material.

În rezultatul controlului efectuat la SRL „Wine Agrotrade”, urmare a analizei specificului de lucru și în temeiul probelor întemeiate (contracte de muncă, tabele de pontaj, borderourile de calcul, listele de plată, explicația din data 18 noiembrie 2019, extras din Registrul de stat al persoanelor juridice din data de 29.08.2017), a fost identificată persoana fizică Lilian Popescu Vasile, care conform datelor din SIA al SFS a activat în calitate de director al entității din data de 25.08.2017 și cu care nu a fost încheiat contract individual de muncă și pentru care entitatea nu a calculat

și reflectat în contabilitate fondul de retribuire a muncii în perioada septembrie 2017-septembrie 2019 în sumă de 65193 lei, reieșind din salariul minim garantat în sectorul real și coeficientul de multiplicare – 2, pentru personalul de conducere.

Astfel, entitatea a încălcat prevederile art.8 alin.(2) lit.c) și lit.d) din Codul fiscal, art.4 alin.(2) din Legea salarizării nr.847 din 14.02.2002, art.134 alin.(1), alin.(2) din Codul muncii, nr.154-XV din 28.03.2003, pct.1 din Hotărârea Guvernului nr.165 din 09.03.2010 ”Cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real”, art.88 alin.(1) din Codul fiscal, art.20 alin.(1) și art.22 alin.(1) din Legea nr.489 din 08.07.1999 ”Privind sistemul public de asigurări sociale”, art.3 alin.(1), art.12 alin.(1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2017-2019, nr.286 din 16.12.2016, art.6 alin.(1), art.9 alin.(1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii 2018 și 2019, nr.281 din 15.12.2017, nr.300 din 30.11.2018, art.4, art.6, rt.12 și art.20 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie medicală nr.1593-XV din 26.12.2002, art.4 din Legea fondului asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anii 2017-2019, nr.285 din 16.12.2016, nr.280 din 15.12.2017, nr.301 din 30.11.2018, prin tănuirea fondului de retribuire a muncii cu 65193 lei, pentru perioada 01.09.2017-30.09.2019, diminuarea impozitului pe venit din salariu cu 5161 lei, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori cu 13349 lei, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii cu 3915 lei, a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicale cu 5868 lei, respectiv, nedeclararea și neachitarea acestora la buget în termenele stabilite de legislație

În opinia recurentului, instanța de apel greșit a luat în considerare numai proba prezentată de de intimată, anume Memorandumul de înțelegere f/nr. din 01.09.2017, încheiat între Simion Ciorba și Lilian Popescu, cu privire la administrarea SRL „Wine Agrotrade”, care în pct.1 al memorandumului a fost stipulat obiectul contractului, asigurarea condițiilor adecvate pentru realizarea sarcinilor trasate în dezvoltarea fabricii de vin din s. Vorniceni, raionul Strășeni, fiind omisă expunerea asupra încălcării depistate în cadrul controlului fiscal.

Or, în cazul din speță, persoana Lilian Popescu, potrivit datelor din Registrul de stat al persoanelor juridice și datelor din SIA al SFS, din data de 29.08.2017 a fost înregistrat în calitate de conducător/administrator al SRL „Wine Agrotrade”, respectiv raportul dintre intimată și persoana fizică Lilian Popescu, a fost un raport de muncă, care urma a fi reglementat de legislația muncii. Mai mult, controlul fiscal efectuat la SRL „Wine Agrotrade”, s-a petrecut cu acordul și în prezența conducătorului entității Lilian Popescu, responsabil de activitatea entității începând cu data de 25.08.2017, care prin explicația din data 18 noiembrie 2019 a comunicat că activează în calitate de administrator al firmei SRL „Wine Agrotrade”, începând cu data de 25 august 2017 cu care entitatea nu a încheiat contract individual de muncă, dar conform înțelegerii cu fondatorul Simion Ciorba, salariul sau alte sporuri îi vor fi achitate când întreprinderea va obține venituri.

Reieșind din cele enunțate supra, intimata a avut obligația de a calcula și achita impozit pe venit din salariu, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, contribuții individuale și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală din

fondul de retribuire a muncii în perioada septembrie 2017-septembrie 2019 în sumă de 65193 lei pentru cet. Lilian Popescu Vasile.

Vizavi de concluzia instanței de apel referitor la amenzi aplicate pentru încălcarea legislației fiscale cu privire la neprezentarea facturilor fiscale la efectuarea livrărilor de servicii de locațiune în adresa SRL „Birlic-Prim”, expuse la capitolul V din partea decisivă a actului administrativ contestat, aceasta la fel este una neîntemeiată, cu interpretarea greșită a prevederilor Codului fiscal, având în vedere considerentele ce succed.

Din materialele cauzei rezultă că, Serviciul Fiscal de Stat prin controlul fiscal efectuat la SRL „Wine Agrotrade” a depistat că, inimata care deține statut de plătitor al TVA, în perioada fiscală L/08/2017 până la perioada fiscală L/05/2018 inclusiv, conform contractului de locațiune nr.1 din 1 august 2017, a eliberat 2 (două) facturi fiscale seria JU nr.1899031 din 29.12.2017, pentru lunile august- decembrie 2017 și JU nr.1899033 din 06.06.2018, pentru lunile ianuarie –mai 2018, către SRL „Birlic-Prim”, încălcând astfel perioada de raportare privind TVA, art.114 alin.(1) și termenii de eliberare a facturii fiscale prevăzuți la art.108 alin.(4) și art.117 din Codul fiscal.

Or, conform contractului de locațiune plata lunara pentru locațiune a fost stabilită în mărime de 10000 lei, respectiv intimata a avut obligația lunar de a calcula, declara și achita TVA de la serviciile de locațiune prestate, precum și să elibereze în total 10 facturi fiscale în termenii prevăzuți de legislația fiscală. Deci, Serviciul Fiscal de Stat în corespundere cu prevederile art.260 alin.(4) din Codul fiscal, corect prin decizia nr.319/2478 din 13.12.2019, cu modificările efectuate prin decizia nr.319/728 din 03.07.2020 i-a aplicat entității SRL „Wine Agrotrade”, amendă în mărime de 24000 lei, pentru neprezentarea în termen a facturii fiscale, în total 8 cazuri,

Subescent, a fost apreciată critic și concluzia instanței de apel formulată în decizia recurată, precum că organul fiscal incorect a calculat impozitul funciar pentru anii 2017-2019, aferent lotului de pământ cu suprafața de 2,4839 ha. amplasat în s. xxxx, raionul xxxx, înregistrat cu numărul cadastral xxxx, procurat de către intimată la 09.08.2019, din următoarele considerente.

În rezultatul controlului fiscal efectuat la SRL „Wine Agrotrade”, privind corectitudinea calculării și achitării impozitului pe bunurile imobiliare pentru perioada A/2017- A/2019, în urma verificării documentelor primare, a registrelor contabile prezentate la control s-au stabilit următoarele încălcări după cum urmează.

1. La impozitul pe bunurile imobiliare: - eschivarea de la calcul și de la plată a impozitului pe bunurile imobiliare pentru perioada fiscală A/2017 în sumă de 1032 lei, luând în considerare data procurării bunurilor imobiliare în baza contractului de cumpărare vânzare din 28.06.2017, SRL „Wine Agrotrade” a procurat construcțiile cu numerele cadastrale xxxx; xxxx; xxxx și xxxx cu valoarea totală de 2324000 lei, inclusiv TVA, amplasate pe terenurile cu suprafața de 2,555 ha. proprietatea Administrației publice locale xxxx, str. xxxx; - diminuarea impozitului pe bunurile imobiliare pentru perioada fiscală A/2018 - 1585 lei, A/2019 – 3317 lei, luând în considerare data procurării bunurilor imobiliare la data de 29.05.2019 și 22.06.2019 în valoare totală de 1035773 lei de la Primăria Vorniceni, raionul Strășeni;

2. La impozitul funciar: - eschivarea de la calcul și de la plată a impozitului funciar pe terenurile cu altă destinație decât cea agricolă pentru A/2017 în sumă de 1299 lei, luând în considerare data procurării bunurilor imobiliare în baza contractului de cumpărare-vînzare din 28.06.2017; - diminuarea impozitului în sumă de 2555 lei pentru perioada fiscală A/2018; - diminuarea impozitului în sumă de 1995 lei pentru perioada fiscală A/2019 pentru terenurile cu altă destinație decât cea agricolă, luând în considerare modificarea bazei impozabile a obiectului impunerii a suprafeței de teren de 2,4839 (nr.cadastral 8042208.453) procurate la data de 29.05.2019 și 22.06.2019 de la Primăria Vorniceni, raionul Strășeni; - diminuarea impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă în sumă de 713 lei pentru perioada fiscală A/2019, inclusiv pentru terenurile cu destinație agricolă cu suprafață totală de 4,194 ha amplasate în r-nul xxxx, s. xxxx în sumă de 283 lei și în sumă de 430 lei pentru terenurile cu destinație agricolă cu suprafață totală de 4,2384 ha amplasate în r-nul xxxx, s. xxxx, primite în folosință de la persoanele fizice în baza contractelor de arendă din 01.03.2019, care prevăd expres calcularea impozitului funciar de către arendaș.

Astfel, darea de seamă pe bunurile imobiliare pentru anul 2019 prezentată de intimată la data de 24.03.2020, prin care a declarat bunurile imobiliare procurate la data de 29.05.2019 și 22.06.2019 în valoare totală de 1035773 lei și suprafața de teren pentru construcții de 2,4839 ha, nr.cadastral xxxx de la Primăria Vorniceni, raionul Strășeni, nu poate fi luată în considerare, deoarece aceste erori/sume au fost depistate în cadrul controlului fiscal precedent (18.11.2019), respectiv au fost constatate ca divergențe dintre datele controlului fiscal precedent cu datele controlului fiscal repetat (12.06.2020). Iar, referitor la suprafața de teren pentru construcții de 2,4839 ha (nr.cadastral xxxx/xxxx vechi), a fost menționat că, intimata SRL „Wine Agrotrade” a avut obligația de a calcula, declara și achita impozit funciar începînd cu data de 28.06.2017, din momentul obținerii dreptului de posesie, de gestiune și de folosință cînd a procurat cele 4 construcții amplasate pe acest teren (numerele cadastrale xxxx; xxxx; xxxx și xxxx), în conformitate cu prevederile art.277 alin.(1) lid.d), alin.(2) din Codul fiscal.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat la emiterea deciziei Direcției generale administrare fiscală Centru nr.319/2478 din 13 decembrie 2019, modificată prin decizia nr.319/728 din 3 iulie 2020 pe marginea controlului efectuat la SRL „Wine Agrotrade”, s-a ghidat de prevederile legislației în vigoare, aplicînd corespunzător dispozițiile legale valabile și în vigoare la momentul controlului, în limitele legale prevăzute de Codul fiscal și conform scopului acordat prin lege.

Pe cale de consecință, instanța de apel anulînd parțial decizia Serviciului Fiscal de Stat și-a depășit împuternicirile, deoarece aceasta a interpretat greșit normele de drept și situația de fapt, iar soluția primei instanțe este rezultatul unei interpretări corecte a normelor de drept material, cu aprecierea juridică cuvenită a probelor.

Prin referința din 24 ianuarie 2023, SRL „Wine Agrotrade” a solicitat declararea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) din Codul 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) 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. 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată în data de 5 iulie 2022, fiind notificată recurentului Serviciul Fiscal de Stat în data de 11 noiembrie 2022 (f.d.221).

Astfel, depunerea recursului nemotivat la data de 13 iulie 2022, cât și motivarea acestuia prezentată la data de 18 noiembrie 2022 sunt în termen.

Examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră drept inadmisibil.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 din același cod, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f). Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

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

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolativ al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne decizia instanței de apel contestată într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

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

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

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

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

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat se declară inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron