Dosar nr. 3-2005/2024
2-24037654-12-3-04042024

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

27 noiembrie 2025 mun. Chişinău

Judecătoria Chişinău, sediul Rîşcani
Instanţa compusă din:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Irina Maxim
Grefier Cristina Cibotari

în sediul instanței, în ședință publică, a examinat acțiunea în contencios administrativ depusă de Societatea cu Răspundere Limitată ”EDLINGUA” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile,

a c o n s t a t a t :

1. La data de 04 aprilie 2024, SRL „EDLINGUA”, aflată în procedura falimentului simplificat, reprezentată de lichidatorul desemnat Lilian Ciobanu, s-a adresat Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea actelor administrative individuale defavorabile emise în privința sa.
2. Prin cererea de chemare în judecată înaintată, reclamanta a solicitat: Anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/183 din 05 februarie 2024; Anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/69 din 21 martie 2024, emisă pe marginea contestației; Încasarea cheltuielilor judiciare suportate.
3. În motivarea acțiunii înaintate, reclamanta a informat că, prin Hotărârea Judecătoriei Hîncești, sediul Central, nr. 2i-27/23 din 11 decembrie 2023, s-a intentat procedura falimentului simplificat în privința SRL „EDLINGUA”, fiind desemnat în calitate de lichidator administratorul autorizat Lilian Ciobanu.
4. La data de 05 februarie 2024, Direcția Generală Control a Serviciului Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 777/183, prin care a constatat pretinse încălcări ale legislației fiscale de către SRL „EDLINGUA” și a stabilit obligații de plată către bugetul de stat, inclusiv aferente TVA, impozitului pe venit și accesoriilor (majorări și penalități).

5. În temeiul art. 267 și 267¹ Cod fiscal, precum și al mențiunii exprese din cuprinsul deciziei privind termenul și organul competent de contestare, reclamantul a formulat contestație administrativă în termenul legal de 30 de zile.

6. Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/69 din 21 martie 2024, contestația a fost respinsă. Reclamantul susține că procedura prealabilă a fost respectată integral, iar acțiunea a fost introdusă în termenul legal.

7. Reclamantul întemeiază acțiunea pe dispozițiile art. 206 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, solicitând anularea în tot a actelor administrative individuale contestate.

8. În esență, se invocă următoarele motive:

8.1. Lipsa unei motivări corespunzătoare a actelor administrative

Se susține că pârâtul nu a analizat complet și corect situația de fapt și documentele prezentate, oferind o motivare insuficientă și formală.

Reclamantul arată că Serviciul Fiscal de Stat s-a limitat la a menționa că societatea nu a probat că este prestator de servicii de educație, fără a combate efectiv argumentele prezentate și fără a expune o motivare completă, în sensul art. 118 alin. (2) și (3) Cod administrativ.

8.2. Regimul fiscal aplicabil activității de instruire a limbilor străine (2017–16.07.2020)

Reclamantul menționează că SRL „EDLINGUA” a fost fondată la 20 octombrie 2017, având ca activități de bază, printre altele, și prestarea serviciilor de instruire a limbilor străine, servicii de învățământ și întreținere a copiilor în instituție preșcolară.

Pentru perioada 20 octombrie 2017 – 16 iulie 2020, societatea a prestat servicii de instruire a limbilor străine, activitate care, potrivit art. 103 alin. (1) pct. 5 Cod fiscal, este scutită de TVA fără drept de deducere, în calitate de servicii prestate de instituții de învățământ legate nemijlocit de procesul educațional.

Pentru această perioadă, veniturile din instruirea limbilor străine au fost: 2018 – 158025,00 lei; 2019 – 185395.00 lei; 2020 – 35580,00 lei, în total 436780,00 lei. Impozitul pe venit, în cotă de 4% (art. 54³ Cod fiscal), ar fi constituit: pentru 2018 – 6321,00 lei; pentru 2019 – 7415,80 lei; și pentru 2020 – 1432,20 lei, în total suma de 15169,00 lei.

Reclamantul susține că stabilirea de către organul fiscal a unor obligații de plată „în sume de sute de mii de lei” cu titlu de impozit pe venit pentru această perioadă este eronată și contrară cadrului legal.

8.3. Regimul fiscal aplicabil serviciilor de educație timpurie (15.10.2018 – 31.08.2023)

Reclamantul menționează că, pentru perioada 15 octombrie 2018 – 31 august 2023, societatea a prestat servicii de învățământ în conformitate cu Codul educației, în

cadrul educației timpurii (nivel 0 – antepreșcolar și preșcolar), cu respectarea structurii și standardelor prevăzute de art. 12, 14, 15 și 23 din Codul educației.

Susține că activitatea a fost desfășurată într-o subdiviziune separată, cu aparat de casă distinct, iar evidența contabilă a încasărilor a fost ținută separat de activitatea de instruire a limbilor străine.

Declară că încasările aferente serviciilor de educație au fost: 2018 – 57780,00 lei; 2019 – 813178,00 lei; 2020 – 859932,00 lei; 2021 – 1990220,00 lei; 2022 – 1903260,00 lei; 2023 – 961490,00 lei, în total suma fiind de 6585860,00 lei.

Reclamantul invocă aplicabilitatea art. 51^3 Cod fiscal, potrivit căruia instituțiile de învățământ publice și private sunt scutite de impozitul pe venitul obținut din desfășurarea nemijlocită a procesului de învățământ conform Codului educației (facilitate 4c).

Susține că art. 51^3 nu condiționează scutirea de deținerea unui acord special din partea Ministerului Educației, astfel încât societatea ar fi îndreptățită să beneficieze de scutire.

Totodată, în temeiul art. 103 alin. (1) pct. 4 și 5 Cod fiscal, serviciile instituțiilor preșcolare și cele legate nemijlocit de procesul de învățământ sunt scutite de TVA fără drept de deducere. În consecință, reclamantul consideră că nu exista obligația de înregistrare în calitate de plătitor TVA.

8.4. Critica asupra calculului obligațiilor fiscale

Reclamantul susține că sunt incorecte stabilirea obligației de înregistrare în calitate de plătitor TVA, calculul TVA spre plată, calculul majorărilor de întârziere și penalităților, calculul impozitului pe venit pentru perioadele în care s-au prestat exclusiv servicii scutite.

Se solicită recalcularea integrală a obligațiilor fiscale, cu aplicarea corectă a regimului de scutire prevăzut de Codul fiscal.

Reclamantul arată că pârâtul a ignorat argumentele expuse în contestația administrativă și a respins-o printr-o motivare sumară, limitându-se la a afirma că societatea nu a probat calitatea de prestator de servicii de educație.

9. Prin cererea de concretizare din 13 noiembrie 2025 (f.d. 154-159), reclamanta SRL „Edlingua”, în proces de insolvabilitate, a concretizat obiectul acțiunii și cuantumul exact al obligațiilor fiscale a căror anulare o solicită, și anume:

1. Anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/183 din 05 februarie 2024, în partea ce ține de:

   a. Încasările la buget a sumelor impozitelor și taxelor calculate în rezultatul contolului și anume:

      – 100 563 lei – impozit pe venit din activitatea operațională diminuat pentru perioadele fiscale A/2019–A/2021 (01.01.2021–30.04.2021);

– 250 047 lei – impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioadele fiscale A/2021 (01.05.2021–31.12.2021) și A/2022;
– 52 114 lei – impozit pe venit reținut la sursa de plată pentru perioadele fiscale L/08/2019–L/04/2022 și L/07/2022–L/03/2023;
– 677 103 lei – taxă pe valoarea adăugată pentru perioadele fiscale L/05/2021–L/08/2023.
– 64 977 lei – majorare pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător (A/2021–A/2022);
– 196 232 lei – majorare pentru neachitarea în termen a TVA diminuate;
– 13 502 lei – majorare pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit reținut la sursa de plată;
– 52 678 lei – majorare pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea operațională (A/2019–A/2021).

b. Aplicării pentru încălcările legislației și încasării sumelor:
   - 80 450 lei – pentru eschivarea de la calcul și plata impozitului de venit din activitatea operațională pentru perioadele fiscale A/2019-A/2021 (01.01.2021-30.04.2021), conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul Fiscal (100563 lei x 80%);
   - 22 738 lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2021 (01.05.2021-31.12.2021), conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (113 688 x 20%);
   - 109 087 lei, amendă pentru eschivarea de la calcul și plata impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul Fiscal (136 359 lei x 80%);
   - 11 493 lei, amendă pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru perioada fiscală A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul Fiscal. (anexa 6 la decizie);
   - 297 302 lei, amendă pentru înregistrarea tardivă în calitate de plătitor al TVA, conform prevederilor art. 256 alin. (7) din Codul Fiscal (4 247 176 lei x 7%).

2. Anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/69 din 21 martie 2024, prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei nr. 777/183, în partea contestată prin cererea de concretizare..

10. În motivarea cererii de concretizare, reclamanta susține, în esență, că stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare s-ar fi realizat prin interpretarea și aplicarea eronată a normelor Codului fiscal, fără o analiză reală a documentelor primare și a probelor

prezentate în cadrul controlului fiscal. Se invocă faptul că tranzacțiile economice contestate ar fi fost reale, documentate și înregistrate în evidența contabilă conform legislației, iar organul fiscal ar fi reținut concluzii bazate pe prezumții, fără a demonstra caracterul fictiv sau lipsa realității operațiunilor.

11. Reclamanta mai arată că ajustarea bazei impozabile și refuzul dreptului la deducerea TVA nu ar fi fost fundamentate pe probe concludente privind nerealitatea operațiunilor sau lipsa diligenței contribuabilului, iar sancțiunile și majorările de întârziere ar fi fost aplicate în mod automat, ca efect al recalculării obligațiilor principale, fără o analiză individualizată a vinovăției și a proporționalității.

12. În ceea ce privește decizia asupra contestației administrative, se susține că aceasta nu ar conține o motivare efectivă și detaliată a argumentelor invocate în procedura prealabilă, limitându-se la reiterarea constatărilor din actul de control și din decizia inițială.

13. Prin cererea de concretizare, reclamanta a delimitat cu exactitate cuantumul obligațiilor fiscale contestate și temeiurile de fapt și de drept pe care își întemeiază solicitarea de anulare a actelor administrative fiscale, solicitând instanței exercitarea unui control deplin de legalitate asupra acestora.

14. **Poziția pîrîtului – Serviciul Fiscal de Stat**

15. În cauza examinată, pârâtul a depus referință prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

16. În susținerea poziției sale, pîrîtul a menționat că prin Decizia nr. DICF-155128/05 din 05.01.2024 „privind inițierea controlului fiscal”, în temeiul intentării procedurii de insolvabilitate, la SRL „Edlingua” a fost inițiat control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, pentru perioada 01.01.2019–30.11.2023.

17. În rezultatul controlului a fost întocmit Actul de control fiscal nr. 5-730950 din 19.01.2024, prelungit pe blanchetele nr. 3-626843, 3-626844, 3-626845, 3-626846 și 3-626847.

18. În baza actului de control a fost emisă Decizia SFS nr. 777/183 din 05.02.2024, prin care s-a dispus:

1. Reflectarea în contul curent generalizat a unor supraplăți nereal confirmate:

2 000,55 lei – Cod ECO 111110 (Impozit pe venitul reținut din salariu); 5 612,40 lei – Cod ECO 111240 (Impozit pe venitul din activitatea operațională); 25,00 lei – Cod ECO 114412 (Taxa pentru amenajarea teritoriului); 173,08 lei – Cod ECO 122100 (Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală).

2. Încasarea la buget a obligațiilor fiscale suplimentare:

100 563 lei – impozit pe venit din activitatea operațională (A/2019–A/2021, 01.01.2021–30.04.2021); 250 047 lei – impozit pe venit din activitatea de întreprinzător (A/2021 –

01.05.2021–31.12.2021 și A/2022); 52 114 lei – impozit pe venit reținut la sursa de plată (L/08/2019–L/04/2022; L/07/2022–L/03/2023); 677 103 lei – TVA (L/05/2021–L/08/2023); 296 lei – taxă pentru amenajarea teritoriului (T/01/2022–T/03/2023).

3. Calcularea majorărilor de întârziere (art. 228 Cod fiscal):
54 977 lei – pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; 196 232 lei – pentru TVA; 13 502 lei – pentru impozitul pe venit reținut la sursă; 61 lei – pentru taxa de amenajare; 52 678 lei – pentru impozitul pe venit din activitatea operațională.

4. Aplicarea sancțiunilor contravenționale fiscale:
80 450 lei – amendă (art. 261 alin. (5) CF); 22 738 lei – amendă (art. 261 alin. (4) CF); 109 087 lei – amendă (art. 261 alin. (5) CF); 2 500 lei – amendă (art. 260 alin. (1) CF); 83 894 lei și 60 648 lei – amenzi (art. 253 alin. (8) CF); 11 493 lei – amendă (art. 261 alin. (6) CF); 297 302 lei – amendă pentru înregistrare tardivă TVA (art. 256 alin. (7) CF); 60 000 lei – amendă pentru lipsa parțială a evidenței contabile (art. 257 alin. (5) CF); 6 000 lei – amendă pentru neprezentarea explicațiilor și documentelor (art. 253 alin. (1) CF).

19. Prin Decizia nr. 754/69 din 21.03.2024, contestația reclamantului a fost respinsă, menținându-se în vigoare Decizia nr. 777/183.

20. În susținerea temeiniciei actelor contestate, pârâtul a invocat următoarele argumente:

1. Lipsa evidenței contabile și neprezentarea documentelor.

Prin citația seria D nr. 221083 din 29.12.2023, SFS a solicitat documente contabile pentru perioada 01.01.2019–30.11.2023. Conform explicațiilor din 12.01.2024 ale contabilei Vorojtova Olga Vladimir, dările de seamă nu au fost prezentate din cauza lipsei actelor contabile, iar evidența contabilă era incompletă. SFS arată că au lipsit contractele cu beneficiarii, statutul întreprinderii, politicile contabile și evidența analitică a plăților. În consecință, a fost aplicată amenda de 60 000 lei conform art. 257 alin. (5) Cod fiscal.

2. Nedeclararea veniturilor și diminuarea bazei impozabile.

SFS susține că SRL „Edlingua” nu a declarat venituri obținute din prestarea serviciilor de dezvoltare preșcolară, înregistrate în registrele ECC și în rulajele bancare. Pentru perioada A/2019–A/2021 (01.01.2021–30.04.2021), venitul nedeclarat ar fi fost de 2 514 060 lei, generând un impozit suplimentar de 100 563 lei. Pentru A/2021 (01.05.2021–31.12.2021) și A/2022 s-ar fi diminuat venitul impozabil cu 1 152 022 lei și, respectiv, 1 587 070 lei. SFS menționează că au fost acceptate la deduceri cheltuieli de 204 619 lei (A/2021) și 450 747 lei (A/2022).

2. Impozitul reținut la sursă (locațiune).

S-a constatat diminuarea impozitului reținut la sursa de plată din plățile pentru locațiune către persoane fizice, în sumă totală de 37 833 lei, precum și eschivarea de la plată în sumă de 14 281 lei, pentru perioadele 2019–2023.

4. Obligația de înregistrare ca plătitor TVA

Potrivit art. 112 alin. (1) Cod fiscal, SRL „Edlingua” ar fi depășit plafonul de 1 200 000 lei în perioada 01.05.2020–30.04.2021, realizând livrări impozabile în sumă de 1 228 713 lei. SFS susține că societatea trebuia să se înregistreze ca plătitor TVA din 01.05.2021. Pentru perioada 01.05.2021–31.08.2023, livrările impozabile au constituit 4 247 176 lei. S-a constatat nedeclararea livrărilor impozabile în sumă de 3 539 313 lei și necalcularea TVA aferentă în sumă de 711 561 lei, fiind stabilită obligația de plată în sumă de 677 103 lei.

5. Taxa pentru amenajarea teritoriului

S-a constatat micșorarea cotei taxei și neprezentarea dărilor de seamă TL13 pentru T/01/2022–T/03/2023, cu eschivarea de la plată în sumă de 296 lei.

6. Neinformarea privind împrumuturile

Pentru A/2019 și A/2022 nu au fost prezentate informații privind împrumuturi acordate de persoane fizice (Catarau Cornelia Igor și Catarau Igor Avacum), în sume de 419 684 lei și 600 479 lei.

21. SFS susține că reclamantul nu a prezentat probe care să confirme desfășurarea activității de instituție de învățământ privată conform Codului educației, pentru a beneficia de facilitățile invocate.

22. SFS consideră că Decizia nr. 777/183 din 05.02.2024 și Decizia nr. 754/69 din 21.03.2024 au fost emise cu respectarea legislației în vigoare și solicită, în temeiul art. 224 alin. (1) lit. f) Cod administrativ, respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

23. În ședința de judecată, părțile și-au reiterat poziția expusă în cererea de chemare în judecată concretizată și referința depusă.

24. Audiind poziția participanților prezenți la proces, analizînd materialele dosarului prin prisma rigorilor art. 130 din Codul de procedură civilă prin coraportare la prevederile legale ce guvernează raportul juridic litigios, instanța de judecată ajunge la concluzia că acțiunea dedusă judecății este admisibilă, însă neîntemeiată și urmează a fi respinsă din următoarele considerente.

MOTIVAREA INSTANȚEI

Cu privire la admisibilitatea acțiunii

25. Potrivit prevederilor art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu, acestea stabilind

felul și volumul cercetărilor, fără a fi legate de expunerile participanților sau de cererile acestora privind administrarea probelor.

26. În conformitate cu art. 207 alin. (1) din Codul administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile de admisibilitate ale acțiunii în contencios administrativ.

27. Totodată, alin. (2) al aceluiași articol prevede că acțiunea se declară inadmisibilă, în special, atunci cînd există o hotărîre judecătorească definitivă între aceleași părți, cu același obiect și aceleași temeiuri de drept, cînd cauza este pendinte pe rolul unei instanțe, cînd acțiunea este introdusă tardiv, cînd nu este invocat un drept sau un interes legitim vătămat, cînd nu sunt respectate condițiile procedurale prevăzute de lege ori cînd cererea nu corespunde cerințelor de formă și conținut stabilite de Codul administrativ.

28. Dispozițiile legale citate conturează condițiile esențiale de admisibilitate ale unei acțiuni în contencios administrativ, și anume: i) existența unui act administrativ individual defavorabil; ii) competența materială și teritorială a instanței de judecată; iii) respectarea cerințelor de formă și conținut ale cererii; iv) respectarea procedurii prealabile, dacă aceasta este prevăzută de lege; v) respectarea termenului de înaintare a acțiunii; vi) existența unui drept sau interes legitim pretins a fi vătămat prin activitatea administrativă.

29. Din conținutul cererii de chemare în judecată rezultă că reclamantul solicită anularea în parte a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/183 din 05 februarie 2024 și a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/69 din 21 martie 2024, emisă pe marginea contestației administrative, prin care s-au constatat încălcări, au fost stabilite obligații fiscale și sancțiuni.

30. Astfel, reclamantul a formulat o acțiune în contestare a unui act administrativ individual**.**

31. Conform art. 10 alin. (1) din Codul administrativ, actul administrativ individual reprezintă orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială adoptată de o autoritate publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce efecte juridice prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

32. Potrivit art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, sunt acte administrative individuale defavorabile acele acte care afectează drepturile sau interesele legitime ale persoanei ori impun obligații, sancțiuni sau restrîngeri.

33. Instanța reține că, în prezenta cauză, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/183 din 05 februarie 2024 și a Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/69 din 21 martie 2024, emisă pe marginea contestației constituie un acte administrative individuale defavorabile**,** întrucît prin acestea s-au constatat încălcări, au fost stabilite obligații fiscale

și sancțiuni, respectiv au fost menținută decizia, măsuri care produc efecte juridice directe asupra reclamantului.

34. Sub aspectul competenței, instanța constată că, potrivit art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) din Codul administrativ, competența materială și teritorială de examinare a prezentei acțiuni revine Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, acțiunea fiind depusă cu respectarea regulilor de competență stabilite de lege.

35. În ceea ce privește procedura prealabilă, instanța reține că, în cazul acțiunilor în contestare a actelor administrative individuale emise în temeiul unor norme imperative, procedura prealabilă este respectată prin formularea cererii adresate autorității emitente sau, după caz, nu este susceptibilă de a influența conținutul actului contestat. Din materialele dosarului rezultă că reclamantul a uzat de mecanismele legale disponibile anterior sesizării instanței, fără ca pîrîta să invoce neparcurgerea procedurii prealabile ca impediment procedural.

36. Referitor la termenul de înaintare a acțiunii, instanța constată că, potrivit art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, acțiunea în contestare se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ sau a răspunsului la cererea prealabilă. Din actele dosarului rezultă că cererea de chemare în judecată a fost depusă în interiorul termenului legal, nefiind incident motivul de inadmisibilitate prevăzut de art. 207 alin. (2) lit. d) Cod administrativ.

37. Totodată, instanța reține că reclamantul invocă vătămarea unui drept subiectiv și a interesului său legitim, în sensul art. 17 din Codul administrativ, ca urmare a constatării încălcărilor de ordin fiscal și stabilire a obligațiilor fiscale și a sancțiunilor pecuniare, aspect care conferă acestuia calitate procesuală activă.

38. În lipsa unor hotărîri judecătorești definitive anterioare între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept, precum și în absența altor cauze de inadmisibilitate expres prevăzute de art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, instanța constată că **acțiunea înaintată întrunește toate condițiile legale de admisibilitate** și urmează a fi examinată în fond.

Cu privire la fondul cauzei

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

39. Dispozițiile art. 22 alin. (1) coroborat cu art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, stipulează că:

”*Instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declaraţiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanţi*.”

40. Art. 93 din Codul administrativ stabilește :

”*Fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale*.”

41. Art. 189 alin. (1) și (2) din Codul administrativ prevede:

”*Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ. O acţiune în contencios administrativ poate fi înaintată şi atunci cînd autoritatea publică nu a soluţionat în termen legal o cerere*.”

42. Art. 194 alin. (1) din Codul administrative reglementează:

”*În procedura în prima instanţă, în procedura de apel şi în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătoreşti se soluţionează din oficiu probleme de fapt şi de drept. În conformitate cu art. 195 din Codul administrativ, procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art. 169-171*.”

43. Art. 118 alin. (3) din Codul de procedură civilă:

”*Circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea justă a cauzei sunt determinate definitiv de instanţa judecătorească pornind de la pretenţiile şi obiecţiile părţilor şi ale altor participanţi la proces, precum şi de la normele de drept material şi procedural ce urmează a fi aplicate*.”

44. Art. 121 din Codul de procedură civilă stabilește:

”*Instanţa judecătorească reţine spre examinare şi cercetare numai probele pertinente care confirmă, combat ori pun la îndoială concluziile referitoare la existenţa sau inexistenţa de circumstanţe, importante pentru soluţionarea justă a cazului, iar art. 122 din Codul de procedură civilă prevede că, circumstanţele care, conform legii, trebuie confirmate prin anumite mijloace de probaţiune nu pot fi dovedite cu nici un fel de alte mijloace probante. Admisibilitatea probelor se determină în conformitate cu legea în vigoare la momentul eliberării lor.*”

45. Art. 225 din Codul administrativ prevede limitele controlului judecătoresc, potrivit căruia:

”*(1) Instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ.*

(2) Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică:

a) şi-a exercitat dreptul discreţionar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar;

d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

(3) În cazul în care au fost emise acte administrative individuale şi normative referitoare la securitatea naţională a Republicii Moldova, la exercitarea regimului stării excepţionale, la măsurile de urgenţă luate de autorităţile publice în vederea combaterii calamităţilor naturale, a incendiilor, a epidemiilor, a epizootiilor şi a altor fenomene similare, instanţa de judecată poate fi sesizată doar pentru exercitarea controlului următoarelor circumstanţe:

a) existenţa situaţiei excepţionale la data la care a fost emis actul;

b) competenţa autorităţii publice de a emite actul;

c) existenţa interesului public care justifică emiterea actului administrativ;

d) imposibilitatea efectivă a autorităţii publice de a emite actul în condiţii obişnuite;

e) proporţionalitatea, în conformitate cu art.29, a măsurilor adoptate prin act administrativ."

46. Art. 8 alin. (2) lit. c) - e) Cod Fiscal prevede:

"(2) Contribuabilul este obligat: c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale şi informaţiile prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate;"

47. Art. 228 Cod fiscal prevede:

"(1) Majorarea de întîrziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcţie de cuantumul impozitului, taxei şi de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ abilitat majorării de întîrziere este obligatorie, independent de forma de constrîngere. Majorarea de întîrziere reprezintă o parte din obligaţia fiscală şi se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală. (2) Pentru neplata impozitului, taxei în termenul şi în bugetul stabilite conform legislaţiei fiscale se plăteşte o majorare de întîrziere, determinată în conformitate cu alin.(3) pentru fiecare zi de întîrziere a plăţii lor, pentru perioada care începe după scadenţa impozitului, taxei şi care se încheie în ziua plăţii lor efective inclusiv. (2^1) În cazul în care contribuabilul descoperă că darea de seamă fiscală prezentată anterior conţine greşeli sau omisiuni şi prezintă darea de seamă corectată, precum şi în cazul în care contribuabilul nu are obligaţia prezentării dării de seamă, dar descoperă că au fost efectuate greşit calculul şi plata impozitelor şi taxelor, iar în urma acestora apar obligaţii fiscale suplimentare, se aplică majorarea de întîrziere (penalitatea) în conformitate cu prezentul articol, dar nu mai mult decît obligaţia fiscală corespunzătoare. (3) Cuantumul majorării de întîrziere se determină anual în

funcţie de rata de bază (rotunjită pînă la următorul procent întreg), stabilită de Banca Naţională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operaţiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărţită la numărul de zile ale anului şi aproximată conform regulilor matematice pînă la 4 semne după virgulă. (4) Pentru neplata în termen a impozitului şi a taxei înscrise de organul cu atribuţii de administrare fiscală în contul personal al contribuabilului, majorarea de întîrziere (penalitatea) se calculează fără a fi emisă vreo decizie. Procedura şi periodicitatea calculării (aplicării) majorării de întîrziere (penalităţii) şi reflectării ei în contul personal al contribuabilului se stabilesc de conducerea organului cu atribuţii de administrare fiscală respectiv, iar pentru impozitele administrate de serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale – de către autorităţile reprezentative ale administraţiei publice locale. În cazurile reflectării periodice a majorării de întîrziere (penalităţii) în contul personal al contribuabilului, se permite de a nu reflecta suma ei calculată pentru fiecare impozit şi taxă în parte în mărime mai mică de 10 lei. (5) La cererea contribuabililor, în cazul prezentării documentelor confirmative, organele cu atribuţii de administrare fiscală nu vor aplica (nu vor calcula) majorări de întîrziere (penalităţi): a) contribuabililor care au depus documentele pentru transferul, de pe un cont pe altul, al sumelor plătite în cadrul unui buget – pentru perioada de la data achitării şi pînă la data transferului efectiv, în limitele sumei achitate. Prevederile prezentei litere pot fi aplicate şi la iniţiativa Serviciului Fiscal de Stat, inclusiv în cazul stingerii obligaţiei fiscale prin compensare la iniţiativa Serviciului Fiscal de Stat; a[1]) contribuabililor care au depus documentele pentru transferul sumelor plătite din contul unui buget (bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor sociale de stat şi fondurile obligatorii de asistenţă medicală) la contul altui buget (bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor sociale de stat şi fondurile obligatorii de asistenţă medicală) – pentru perioada de la data intrării documentelor la organul respectiv şi pînă la data transferului efectiv; a[2]) contribuabililor care au depus cerere pentru compensarea datoriilor faţă de buget din contul restituirii T.V.A. sau accizelor – pentru perioada de la data depunerii cererii privind stingerea obligaţiei fiscale prin compensare şi/sau restituirea mijloacelor băneşti şi pînă la data transferului efectiv; b) contribuabililor care efectuează cheltuieli compensate de la buget prin finanţare directă ori care furnizează mărfuri, execută lucrări şi/sau prestează servicii instituţiilor finanţate de la buget, în limitele alocaţiilor aprobate pentru aceste scopuri, – pe perioada existenţei datoriei faţă de contribuabil la obligaţiile fiscale care nu vor depăşi cuantumul acestei datorii. (6) Pentru obligaţiile fiscale luate la evidenţă specială conform art.206, nu se calculează majorare de întîrziere (penalitate). Majorarea de întîrziere (penalitatea) se restabileşte în conturile contribuabilului odată cu parvenirea circumstanţelor indicate la art.174 alin.(7). (7) În cazurile în care termenul de stingere a obligaţiei fiscale coincide cu data încasării sumelor în numerar de către bancă (sucursala) în contul stingerii obligaţiei fiscale indicate, nu se aplică (nu se calculează) majorare de întîrziere (penalitate) pentru perioada de timp stabilită la art.171 alin.(6). (9) Contribuabilii pentru care, potrivit alin.(5) lit.b), nu se aplică (nu se calculează) majorări de întîrziere (penalităţi) nu vor calcula penalităţi instituţiilor publice finanţate de la buget pentru neefectuarea în termen a plăţilor pentru mărfuri şi servicii în limitele bugetelor aprobate. (10) Pentru sumele impozitelor şi taxelor solicitate de către contribuabil spre restituire şi restituite în mărimi mai mari decît suma calculată în condiţiile legii, inclusiv ca urmare a controlului repetat, se calculează majorare de întîrziere (penalitate) pentru suma restituită în plus pentru perioada care începe cu data restituirii efective la contul bancar şi/sau la contul de plăţi al agentului economic, sau în

contul stingerii datoriilor acestuia ori ale creditorilor lui faţă de bugetul public naţional şi pînă la data recuperării acestora."

48. Art. 261 Cod fiscal prevede:

"(4) Diminuarea impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informaţii sau date neveridice se sancţionează cu amendă de la 20% la 30% din suma diminuată. (4[1]) Prevederile alin.(4) nu se aplică în cazul în care contribuabilul depune de sine stătător darea de seamă corectată în conformitate cu art.188, cu condiţia ca aceasta să nu conţină informaţii şi date neveridice. (5) Eschivarea de la calculul şi de la plata impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, se sancţionează cu o amendă de la 80% la 100% din suma impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii nedeclarate, stabilite în cotă procentuală. (6) Neplata sau plata incompletă a impozitului pe venit în rate se sancţionează cu amendă în cuantum calculat, în modul stabilit la art.228 alin.(3), unei perioade cuprinse între data stabilită pentru plata acestui impozit şi data de prezentare a declaraţiei fiscale. Suma neplătită a impozitului pe venit se determină ca diferenţă dintre impozitul calculat şi plătit de contribuabil şi impozitul pe care acesta era obligat să-l plătească. Impozitul pe venit care urmează a fi plătit reprezintă cea mai mică mărime din impozitul calculat care urma să fie plătit în anul precedent sau 80% din suma definitivă a impozitului din perioada fiscală curentă, scăzîndu-se trecerile în cont (cu excepţia impozitului plătit în rate). Sancţiunea nu se aplică în cazul în care impozitul pe venit ce urmează a fi plătit este mai mic de 5000 de lei. Amenda nu se aplică contribuabililor menţionaţi la art.228 alin.(5) în ceea ce priveşte obligaţiile fiscale şi perioadele fiscale pentru care nu se aplică (nu se calculează) majorări de întîrziere (penalităţi)."

49. Art. 256 alin. (7) Cod fiscal prevede:

"(7) Neînregistrarea sau înregistrarea tardivă în calitate de plătitor de T.V.A. sau de antrepozitar autorizat se sancţionează cu amendă de la 7% la 10% din volumul de livrări impozabile, exceptînd cazurile de livrări impozabile conform art.104. În cazul aplicării amenzii în conformitate cu prezentul alineat, amenda prevăzută la art.261 alin.(5) nu se aplică."

50. Art.54[1] alin. (1) Cod fiscal reglementează:

"(1) Subiecţi ai impunerii sînt agenţii economici care nu sînt înregistraţi ca plătitori de T.V.A., cu excepţia gospodăriilor ţărăneşti (de fermier), întreprinzătorilor individuali, precum şi agenţilor economici la care ponderea venitului pentru anul precedent din prestarea de servicii de consultanţă pentru afaceri şi management (pct. 70.22 din Clasificatorul Activităţilor din Economia Moldovei) este mai mare de 60% din venitul din vînzări."

51. Art. 54[3] alin. (1) Cod fiscal prevede:

"Cota impozitului pe venit constituie 4% din obiectul impunerii."

52. Art. 18 lit.a) Cod fiscal prevede:

”În venitul brut se includ: a) venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activităţi similare;

53. Art. 112 alin. (1) Cod fiscal prevede:

”(1) Subiectul care desfăşoară activitate de întreprinzător, cu excepţia antreprenorilor independenţi conform cap. 10[4] al titlului II, autorităţilor publice, instituţiilor publice, specificate la art.51, exceptînd instituţiile de învăţămînt publice, este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depăşeşte 1,5 milioane de lei, cu excepţia livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere şi a celor care nu constituie obiect impozabil în conformitate cu art.95 alin.(2). Subiectul este obligat să înştiinţeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, completînd formularul respectiv, şi să se înregistreze nu mai tîrziu de ultima zi a lunii în care a avut loc depăşirea. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depăşirea. În cazul în care subiectul anterior a fost înregistrat în calitate de plătitor de T.V.A., perioada deţinerii statutului de plătitor de T.V.A. nu se ia în calcul la aprecierea pragului de înregistrare.”

54. Art. 103 alin. (1) pct. 4) și 5) Cod fiscal prevede:

”(1) Se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere: 4) instituţiile preşcolare, sanatoriile şi alte obiecte cu destinaţie social-culturală şi de locuit, precum şi drumurile, reţelele şi substaţiile electrice, reţelele de gaz, sistemele de alimentare cu apă şi de canalizare, sistemele centralizate de alimentare cu energie termică, instalaţiile pentru extragerea apelor subterane şi alte obiecte similare transferate gratuit autorităţilor publice (sau, în baza deciziei lor, întreprinderilor specializate care folosesc şi exploatează obiectele respective conform destinaţiei), precum şi cele transmise întreprinderilor, organizaţiilor şi instituţiilor de către autorităţile publice; proprietatea de stat transferată gratuit, la decizia autorităţilor publice, de la bilanţul unei întreprinderi de stat la bilanţul altei întreprinderi de stat sau de la bilanţul unei întreprinderi municipale la bilanţul altei întreprinderi municipale; lucrările de expertiză tehnică, de prospecţiuni, de proiectare, de construcţie şi de restaurare, cu atragerea mijloacelor băneşti donate de către persoane fizice şi juridice, la obiectele incluse în lista aprobată de Parlament; 5) mărfurile, serviciile instituţiilor de învăţămînt publice şi private, legate de desfăşurarea nemijlocită a procesului de învăţămînt conform Codului educaţiei; serviciile de instruire a copiilor şi adolescenţilor în cercuri, secţii, studiouri; serviciile prestate copiilor şi adolescenţilor cu folosirea instalaţiilor sportive; serviciile legate de întreţinerea copiilor în instituţii preşcolare; serviciile de pregătire şi perfecţionare a cadrelor;”

55. Art. 51[3] Cod fiscal prevede:

”*Instituţiile de învăţămînt publice, prin derogare de la art.51, şi instituţiile de învăţămînt private se scutesc de impozitul pe venitul obţinut din desfăşurarea nemijlocită a procesului de învăţămînt conform Codului educaţiei*.”

56. Art. 171 alin. (1) Cod civil reține:

”(1) Persoana juridică este subiectul de drept constituit în condiţiile legii, avînd o organizare de sine stătătoare şi un patrimoniu propriu şi distinct, afectat realizării unui anumit scop conform cu legea, ordinea publică şi bunele moravuri.”

57. Art. 173 Cod civil prevede:

”Persoanele juridice sînt de drept public sau de drept privat care, în raporturile civile, sînt situate pe poziţii de egalitate.”

58. Art. 175 Cod civil reglementează:

”(1) Persoanele juridice de drept privat se pot constitui liber doar în una din formele prevăzute de lege. (2) Persoanele juridice de drept privat pot avea scop lucrativ (comercial) şi scop nelucrativ (necomercial).”

59. Art. 280 alin. (1) Cod civil prevede:

”(1) Societate cu răspundere limitată este societatea comercială al cărei capital social este divizat în părţi sociale conform actului de constituire şi ale cărei obligaţii sînt garantate cu patrimoniul societăţii.”

60. Art. 296 Cod civil stipulează:

”(1) Organizaţie necomercială este persoana juridică al cărei scop principal este altul decît obţinerea de venit. (2) Organizaţii necomerciale sînt: a) asociaţia; b) fundaţia; c) instituţia privată.

61. Art. 299 Cod civil stipulează:

”(1) Instituţia privată este organizaţia necomercială constituită de către o singură persoană pentru realizarea unor scopuri necomerciale, finanţată parţial sau integral de aceasta. (2) Bunurile transmise instituţiei private de către fondator sînt proprietatea instituţiei private, dacă actul de constituire nu prevede altfel. (3) Instituţia privată se constituie în baza hotărîrii persoanei, care o dotează potrivit scopului preconizat.”

62. Art. 15 alin. (3) din Codul educației reglementează:

”(3) În funcţie de tipul de proprietate, instituţiile de învăţămînt se clasifică după cum urmează: a) instituţie de învăţămînt publică; b) instituţie de învăţămînt privată.”

63. Art. 14 alin. (1) din Codul educației prevede:

”(1) Procesul de învăţămînt se desfăşoară în baza standardelor educaţionale de stat, aprobate de Ministerul Educaţiei şi Cercetării, indiferent de tipul de proprietate şi forma juridică de organizare a instituţiei de învăţămînt.”

64. Art. 20 alin. Alin. (1)-(2), (6) și (7) Codul educației prevede:

”(1) Învăţământul general cuprinde: a) educaţia timpurie: – grupele antepreşcolare, pentru copiii cu vîrsta de la 0 la 2 ani; – grupele preşcolare, pentru copiii cu vîrsta de la 2 la 6 (7) ani, inclusiv grupele pregătitoare; b) învăţământul primar: clasele I–IV; c) învăţământul gimnazial: clasele V–IX; d) învăţământul liceal: clasele X–XII (XIII). (2) Învăţământul general include, de asemenea, învăţământul special, învăţământul extraşcolar, alternativele educaţionale. (...) (6) Modul de organizare şi de funcţionare a instituţiilor de învăţământ general se stabileşte într-un regulament-cadru aprobat de Ministerul Educaţiei şi Cercetării. (7) Instituţiile de învăţământ general sînt obligate să prezinte anual organului local de specialitate în domeniul învăţământului un raport de activitate care se publică pe pagina web oficială a acestuia. Procedura de publicare a raportului este stabilită de Ministerul Educaţiei şi Cercetării.”

65. Art. 21 alin. (4), (5) și (8) Codul educației stipulează:

”(4) Instituţiile de învăţământ private de toate nivelurile pot fi înfiinţate, reorganizate şi lichidate în modul prevăzut de legislaţia civilă şi de prezentul cod. (5) Instituţiile de învăţământ private acreditate sînt parte componentă a sistemului naţional de învăţământ şi îşi desfăşoară activitatea în conformitate cu prevederile prezentului cod. (...) (8) Instituţiile de învăţământ general private de toate nivelurile, precum şi entităţile juridice prestatoare de servicii educaţionale sau de programe de studii din învăţământul general se supun procesului de evaluare externă, în vederea autorizării provizorii de funcţionare, până a începe să activeze.”

66. Art. 37 Codul educației prevede:

”(1) Învăţământul extraşcolar este benevol şi se organizează, în funcţie de interesele şi opţiunile copiilor şi tinerilor, în instituţiile de învăţământ general, inclusiv în instituţiile de învăţământ extraşcolar publice şi private (centre, şcoli de arte, palate şi case de creaţie, şcoli de sport, tabere de odihnă, centre sportive de pregătire a loturilor naţionale etc.), sub formă de activităţi educative specifice, desfăşurate în grup şi/sau individual, sub îndrumarea cadrelor didactice cu pregătire specială, în colaborare cu familia, unităţi socioculturale, mass-media, organizaţii de copii şi tineret. (2) Modul de funcţionare a instituţiilor de învăţământ extraşcolar este prevăzut în regulamentul-tip aprobat de Ministerul Educaţiei şi Cercetării. (3) În funcţie de specificul activităţii, fiecare instituţie de învăţământ extraşcolar îşi elaborează propriul regulament de funcţionare, coordonat cu organul local de specialitate în domeniul învăţământului. În regulamentul de funcţionare al instituţiilor de învăţământ extraşcolar se va specifica în mod explicit nomenclatorul serviciilor educaţionale oferite gratuit beneficiarilor. (4) Accesul la activităţile oferite de instituţiile de învăţământ extraşcolar publice, conform Nomenclatorului de servicii educaţionale gratuite aprobat de Guvern, este liber pentru toţi solicitanţii cu vîrsta cuprinsă între 5 şi 21 de ani, cu respectarea principiului nediscriminării. (5) Instituţiile de învăţământ extraşcolar publice pot presta servicii educaţionale contra plată doar suplimentar la cele prevăzute în planul de învăţământ şi curriculum, conform legislaţiei în vigoare.”

67. Pct. 1 din Regulamentul-tip al instituției de educație timpurie, aprobat prin Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării, nr. 254 din 11.10.2017 prevede:

”Regulamentul-tip al instituţiei de educaţie timpurie (în continuare Regulament) determină baza de organizare şi funcţionare a instituţiei de educaţie timpurie și este obligatoriu pentru toate tipurile de instituții de educaţie antepreşcolară şi învăţământ preşcolar, indiferent de tipul de proprietate, precum şi alte instituţii care prestează servicii de educaţie timpurie.”

68. Pct. 42 din Regulamentul-tip al instituției de educație timpurie, aprobat prin Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării, nr. 254 din 11.10.2017 prevede:

”Instituţiile de educaţie timpurie private pot fi înfiinţate, reorganizate şi lichidate în modul prevăzut de legislaţia civilă, Codul Educaţiei al Republicii Moldova şi prezentul regulament. Acestea se organizează conform principiului non-profit şi îndeplinesc aceleaşi criterii, standarde şi indicatori de performanţă ca şi unităţile educaţionale publice, dispun de autonomie organizatorică şi economico-financiară în conformitate cu reglementările legale.”

69. Pct 43. din Regulamentul-tip al instituției de educație timpurie, aprobat prin Ordinul Ministerului Educației, Culturii și Cercetării, nr. 254 din 11.10.2017 reține:

”Instituţia de educaţie timpurie, indiferent de forma de organizare și statutul juridic, îşi organizează activitatea în baza următoarelor documente obligatorii: 1) Regulamentului instituţiei de educaţie timpurie elaborat în baza prezentului Regulament-tip, coordonat cu OLSDÎ și APL-fondator și aprobat de Consiliul de administrație al instituției; 2) Planului de dezvoltare strategică a instituției, coordonat cu OLSDÎ și APL fondator și aprobat de Consiliul de administrație al instituției; 3) Planului anual de activitate al instituţiei, coordonat cu OLSDÎ și APLfondator și aprobat de Consiliul de administrație al instituției; 4) Regulamentului intern al instituţiei, aprobat de Consiliul de administrație al instituției.”

Raționamentele instanței de judecată

70. Examinând legalitatea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/183 din 05 februarie 2024 și a Deciziei nr. 754/69 din 21 martie 2024 prin prisma art. 225 Cod administrativ, instanța este chemată să verifice competența autorității emitente, respectarea procedurii administrative, existența temeiului de fapt și de drept, precum și proporționalitatea măsurilor dispuse.

71. Trecând la analiza pe fond, instanța reține că prin Decizia nr. 777/183 din 05.02.2024, emisă în baza Actului de control fiscal nr. 5-730950 din 19.01.2024, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit în sarcina SRL „Edlingua” obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe venit, taxa pe valoare adăugată, impozitul reținut la sursa de plată, taxe locale, majorări de întârziere și sancțiuni contravenționale fiscale, pentru perioada 01.01.2019–30.11.2023. Contestația administrativă a fost respinsă prin Decizia nr. 754/69 din 21.03.2024.

72. Reclamantul a invocat, în esență, patru obiecții principale: (1) lipsa unei motivări corespunzătoare a actelor administrative; (2) aplicarea eronată a regimului fiscal, întrucât activitatea desfășurată ar fi scutită de TVA și impozit pe venit; (3) stabilirea nelegală a obligației de înregistrare ca plătitor TVA; (4) calcularea disproporționată a sancțiunilor și accesoriilor.

73. Instanța de judecată este obligată să reflecte în hotărâre motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele. Din interpretarea art. 6 din Convenția europeană a Drepturilor Omului, pronunțarea de către instanțele judecătorești a unor hotărîri motivate constituie una dintre garanțiile dreptului fundamental la un proces echitabil și acesta presupune obligațiunea instanței judecătorești de a se expune în hotărîrile contestate asupra tuturor cerințelor acțiunii, precum și argumentelor invocate de către părți întru, respectiv, admiterea sau respingerea acestora (cauza Albină c/Romînia, Hotărîre din 28 aprilie 2005, § 33).

74. Articolul 6 § 1 din Convenţia Europeană pentru Drepturile Omului, obligă instanţele să-şi motiveze deciziile, acesta nu poate fi interpretat ca impunînd instanţelor să ofere un răspuns detaliat la fiecare argument (a se vedea Van de Hurk c. Olandei, 19 aprilie 1994, §§ 59 şi 61, Seria A nr. 288, şi Burg c. Franţei (dec.), nr. 34763/02, CEDO 2003-II). Întinderea obligaţiei de a-şi motiva deciziile poate varia în conformitate cu natura deciziei şi trebuie determinată în lumina circumstanţelor cauzei (a se vedea Ruiz Torija c. Spaniei şi Hiro Balani c. Spaniei, 9 decembrie 1994, Series A nr. 303-A şi 303-B, § 29 şi, respectiv, § 27; şi Helle c. Finlandei, 19 decembrie 1997, § 55, Rapoarte privind hotărîrile şi deciziile 1997-VIII).

75. În ceea ce privește pretinsa lipsă de motivare, reclamantul susține că organul fiscal nu a analizat efectiv argumentele invocate în contestația administrativă, limitându-se la reiterarea concluziilor actului de control. Potrivit art. 118 Cod administrativ, actul administrativ individual trebuie să cuprindă temeiurile de fapt și de drept, precum și analiza argumentelor relevante ale persoanei vizate. Din examinarea Deciziei nr. 777/183 rezultă că aceasta indică perioadele fiscale verificate, cuantumul exact al obligațiilor stabilite, articolele de lege aplicate și faptele constatate în cadrul controlului. De asemenea, Decizia nr. 754/69 expune motivele pentru care contestația a fost respinsă, inclusiv argumentul central potrivit căruia societatea nu a probat statutul de instituție de învățământ în sensul Codului educației. Chiar dacă analiza nu este amplă sub aspect doctrinar, ea este suficientă pentru a permite destinatarului să înțeleagă rațiunea măsurii și să exercite controlul judiciar, ceea ce în speță s-a și realizat. Prin urmare, instanța nu poate reține un viciu de motivare în sensul art. 118 Cod administrativ.

76. Referitor la susținerea reclamantului potrivit căreia activitatea desfășurată ar fi scutită de TVA în temeiul art. 103 alin. (1) pct. 4 și 5 Cod fiscal și de impozit pe venit în temeiul art. 51^3 Cod fiscal, instanța reține următoarele.

77. Potrivit extrasului din Registrul de stat al persoanelor juridice, SRL „Edlingua" are înregistrat, printre altele, codul CAEM: 85.59 – „Alte forme de învățământ n.c.a.". Acest cod aparține Diviziunii 85 – Învățământ și reflectă natura declarată a activității economice desfășurate.

78. Instanța subliniază că CAEM reprezintă un clasificator al activităților economice, utilizat în scop statistic și fiscal, care reflectă domeniul declarat de activitate al persoanei juridice. Însă înregistrarea unui cod CAEM nu conferă, prin ea însăși, un statut juridic special și nu echivalează cu recunoașterea entității ca instituție de învățământ în sensul Codului educației.

79. Astfel, potrivit art. 20 Codul educației, sistemul de învățământ este organizat pe niveluri (educație timpurie, primară, gimnazială, liceală etc.).

80. Conform art. 15 Codul educației, instituțiile de învățământ pot fi publice sau private. Instituțiile private de învățământ se constituie și funcționează în condițiile legii și acestea dobândesc personalitate juridică în condițiile legii.

81. Art. 21 alin. (8) Codul educației prevede că instituțiile private de învățământ activează în baza autorizației.

82. Prin urmare, pentru a fi calificată drept „instituție de învățământ" în sens material și juridic, o entitate trebuie să întrunească cumulativ următoarele elemente: să fie constituită conform legii, să dețină autorizare de funcționare sau acreditare (pentru formele supuse acreditării), să desfășare procesul educațional conform standardelor aprobate și să se supună controlului autorităților competente în domeniul educației.

83. Instanța consideră relevante la caz și prevederile Codului Civil, la caz art.175 coroborat cu art.280, potrivit cărora, societatea cu răspundere limitată este o persoană juridică de drept privat cu scop lucrativ.

84. Instituțiile de învățământ private pot fi organizate fie ca persoane juridice fără scop lucrativ (asociații, fundații, instituții private), fie, în anumite cazuri, ca entități cu scop lucrativ, dacă legea specială nu interzice expres.

85. Totuși, esențial este că forma juridică trebuie să permită realizarea obiectivelor educaționale conform reglementărilor speciale și să fie supusă regimului de autorizare și acreditare prevăzut de Codul educației.

86. Prin urmare, simpla constituire ca SRL și declararea activității 85.59 nu transformă automat entitatea într-o instituție de învățământ în sensul Codului educației, iar pentru aceasta este necesară respectarea procedurii speciale de autorizare/acreditare.

87. În ceea ce privește în mod specific invocarea de către reclamantă a scutirii de TVA pentru „serviciile de instruire a copiilor şi adolescenţilor în cercuri, secţii, studiouri; serviciile legate de întreţinerea copiilor în instituţii preşcolare”, prevăzute expres la art. 103 alin. (1) pct. 5) Cod fiscal, instanța reține că aceste categorii de servicii reprezintă ipoteze speciale de scutire, care operează în măsura în care activitatea prestată se circumscrie în mod real și dovedit noțiunii legale.

88. Scutirea prevăzută la art. 103 alin. (1) pct. 5) Cod fiscal este o normă de excepție de la regimul general al taxării livrărilor de servicii și, ca orice normă derogatorie, este de strictă interpretare și aplicare. Beneficiul scutirii nu poate fi prezumat în temeiul simplei denumiri a activității sau a codului CAEM, ci trebuie demonstrat prin probe obiective privind natura serviciilor, categoria beneficiarilor și încadrarea lor în tipologiile expres menționate de legiuitor.

89. În speță, reclamanta a susținut că a prestat, pe de o parte, servicii de instruire a limbilor străine, iar pe de altă parte servicii de educație timpurie (antepreșcolară și preșcolară), precum și activități destinate copiilor și adolescenților. Totuși, din materialele dosarului nu rezultă că activitatea ar fi fost organizată sub forma unor „cercuri, secții sau studiouri” în sensul consacrat de practica educațională și normele speciale, cu programe aprobate, evidență distinctă a grupelor, curricula sau planuri de activitate conforme cu standardele stabilite de autoritatea competentă.

90. În privința „serviciilor legate de întreţinerea copiilor în instituţii preşcolare”, instanța reiterează că noțiunea de instituție preșcolară este una juridică, definită în sistemul educațional prin raportare la art. 20 din Codul educației, și presupune funcționarea în condițiile autorizării provizorii și, după caz, acreditării, cu respectarea standardelor educaționale de stat și a obligațiilor de raportare prevăzute de lege.

91. Or, în speță, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că reclamanta nu a prezentat autorizație de funcționare emisă în condițiile art. 21 alin. (8) Codul educației, nici acte care să ateste parcurgerea procedurii de evaluare externă în vederea autorizării provizorii, anterior începerii activității, și nici careva contracte încheiate cu beneficiarii serviciilor. Reclamanta nu a probat, nici în cadrul controlului fiscal, nici în fața instanței, că ar fi deținut un asemenea statut juridic pentru perioada 2019–2023.

92. În aceste condiții, instanța apreciază că activitatea desfășurată de SRL „Edlingua” a avut natura unei activități economice cu scop lucrativ, organizată sub forma unei societăți cu răspundere limitată, care a prestat servicii de instruire și îngrijire contra plată, fără a demonstra că aceste servicii se încadrează în mod strict în categoriile speciale prevăzute de art. 103 alin. (1) pct. 5) Cod fiscal.

93. În ceea ce privește argumentul reclamantei potrivit căruia art. 103 alin. (1) pct. 5) Cod fiscal ar opera independent de statutul formal de instituție de învățământ, instanța

reține că, deși textul menționează distinct „serviciile de instruire a copiilor şi adolescenţilor în cercuri, secţii, studiouri”, această sintagmă nu poate fi desprinsă de contextul normativ general, care urmărește protejarea activităților educaționale și social-culturale organizate în cadrul sau în legătură cu sistemul educațional reglementat.

94. A admite că orice societate comercială care prestează servicii de instruire pentru copii ar beneficia automat de scutire de TVA ar conduce la eludarea regimului general de impunere și la crearea unei situații discriminatorii față de alți prestatori de servicii similare, contrar principiului echității fiscale și al interpretării restrictive a normelor de scutire.

95. În plus, potrivit art. 112 alin. (1) Cod fiscal, la determinarea plafonului de înregistrare ca plătitor TVA nu se iau în considerare livrările scutite fără drept de deducere. În măsura în care livrările efectuate de reclamantă nu pot fi calificate drept scutite în sensul art. 103 alin. (1) pct. 5) Cod fiscal, acestea reprezintă livrări impozabile care intră în calculul plafonului.

96. Din actul de control fiscal rezultă că, pentru perioada 01.05.2020–30.04.2021, reclamanta a realizat livrări în sumă de 1 228 713 lei, iar pentru perioada 01.05.2021–31.08.2023 – livrări în sumă totală de 4 247 176 lei. În lipsa calificării acestora drept livrări scutite, obligația de înregistrare ca plătitor TVA din 01.05.2021 apare ca fiind conformă art. 112 alin. (1) Cod fiscal.

97. În concluzie, instanța reține că reclamanta nu a făcut dovada întrunirii condițiilor legale pentru aplicarea scutirii de TVA prevăzute de art. 103 alin. (1) pct. 4) și 5) Cod fiscal.

98. În consecință, argumentul reclamantei privind aplicarea automată a regimului de scutire este neîntemeiat, iar stabilirea de către Serviciul Fiscal de Stat a obligației de înregistrare în calitate de plătitor TVA, precum și calcularea TVA aferente livrărilor constatate, nu poate fi calificată ca o aplicare eronată a art. 103 Cod fiscal, ci ca o consecință a neîndeplinirii condițiilor legale pentru beneficiul scutirii.

99. Art. 51^3 Cod fiscal prevede scutirea de impozit pentru instituțiile de învățământ publice și private, pentru veniturile obținute din procesul educațional conform Codului educației.

100. Instanța reține că formularea „conform Codului educației” implică desfășurarea activității în cadrul sistemului reglementat de Codul educației și respectarea cerințelor legale privind autorizarea și organizarea. Interpretarea extensivă, în sensul că orice SRL care desfășoară cursuri ar beneficia automat de scutire, ar lipsi de efect reglementările speciale privind autorizarea instituțiilor de învățământ.

101. În prezenta cauză, în baza actelor dosarului, se reține că SRL „Edlingua” este organizată ca societate cu răspundere limitată, are înregistrat codul CAEM 85.59 ca unul din genurile de activitate.

102. Pentru a beneficia de scutirea prevăzută de art. 51^3 Cod fiscal, entitatea trebuie să fie o instituție de învățământ publică sau privată care desfășoară procesul educațional „conform Codului educației”. Această sintagmă nu poate fi interpretată extensiv în sensul că orice societate comercială care organizează cursuri sau activități de instruire ar intra automat în sfera facilității fiscale. O asemenea interpretare ar lipsi de efect regimul special de autorizare și acreditare instituit de legea educației.

103. În prezenta cauză, reclamantul nu a prezentat dovezi privind deținerea unei autorizații de funcționare ca instituție de învățământ, nici privind acreditarea sau integrarea formală în sistemul educațional. Forma juridică a entității este cea de societate cu răspundere limitată, persoană juridică cu scop lucrativ în sensul art. 280 Cod civil. Deși Codul civil nu interzice ca o entitate cu scop lucrativ să desfășoare activități educaționale, aceasta nu echivalează cu dobândirea statutului juridic de instituție de învățământ în sensul legii speciale.

104. Instanța distinge între prestarea de servicii educaționale în regim comercial, posibilă în baza codului CAEM 85.59, și funcționarea ca instituție de învățământ în cadrul sistemului național de educație. Doar cea din urmă categorie poate beneficia, în principiu, de scutirea integrală prevăzută de art. 51^3 Cod fiscal.

105. În lipsa probelor privind autorizarea și acreditarea, organul fiscal a avut temei să considere că veniturile realizate de SRL „Edlingua” reprezintă venituri din activitate de întreprinzător supuse regimului fiscal general.

106. Reclamanta solicită și anularea majorărilor de întârziere și a sancțiunilor contravenționale fiscale aplicate prin Decizia nr. 777/183 din 05.02.2024, invocând faptul că acestea ar fi fost stabilite automat, ca efect al recalculării obligațiilor principale, fără o analiză individualizată a vinovăției și fără respectarea principiului proporționalității.

107. Instanța reține că majorările de întârziere au fost calculate în temeiul art. 228 Cod fiscal pentru neachitarea în termen a obligațiilor fiscale stabilite, respectiv:
– 64 977 lei pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (A/2021–A/2022);
– 196 232 lei pentru TVA aferent perioadei L/05/2021–L/08/2023; – 13 502 lei pentru impozitul pe venit reținut la sursa de plată; – 52 678 lei pentru impozitul pe venit din activitatea operațională; – 61 lei pentru taxa de amenajare a teritoriului.

108. Majorarea de întârziere reprezintă, potrivit naturii sale juridice, o obligație accesorie cu caracter compensatoriu, calculată proporțional cu cuantumul obligației fiscale neachitate și perioada de întârziere. Ea nu presupune stabilirea vinovăției

contribuabilului în sens subiectiv, ci intervine de drept ca efect al neachitării în termen a obligației fiscale principale.

109. În condițiile în care instanța a reținut legalitatea stabilirii obligațiilor fiscale principale – respectiv 100 563 lei impozit pe venit din activitatea operațională, 250 047 lei impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, 52 114 lei impozit reținut la sursă și 677 103 lei TVA – rezultă că neachitarea acestor sume în termenele prevăzute de lege a generat, în mod legal și inevitabil, calcularea majorărilor de întârziere.

110. Calculul majorărilor este proporțional cu cuantumul obligațiilor principale și perioada de neexecutare, nefiind probată de reclamantă existența unor erori matematice sau aplicarea unei rate superioare celei prevăzute de lege. Or, în lipsa anulării debitului principal, obligația accesorie nu poate fi înlăturată.

111. În ceea ce privește sancțiunile contravenționale fiscale, instanța constată că acestea au fost aplicate în temeiul dispozițiilor exprese ale Codului fiscal, după cum urmează: – 80 450 lei amendă, conform art. 261 alin. (5) Cod fiscal, reprezentând 80% din suma de 100 563 lei (impozit pe venit din activitatea operațională diminuat); – 22 738 lei amendă, conform art. 261 alin. (4) Cod fiscal, reprezentând 20% din suma de 113 688 lei (impozit diminuat pentru perioada A/2021); – 109 087 lei amendă, conform art. 261 alin. (5) Cod fiscal, reprezentând 80% din suma de 136 359 lei (impozit aferent perioadei A/2022); – 11 493 lei amendă, conform art. 261 alin. (6) Cod fiscal, pentru neplata impozitului pe venit în rate; – 297 302 lei amendă, conform art. 256 alin. (7) Cod fiscal, reprezentând 7% din suma livrărilor impozabile de 4 247 176 lei, pentru înregistrarea tardivă în calitate de plătitor TVA.

112. Instanța subliniază că sancțiunile prevăzute de art. 261 și art. 256 Cod fiscal sunt stabilite în cote fixe sau procente determinate de legiuitor, în raport cu natura și gravitatea încălcării. Organul fiscal nu dispune de un drept discreționar larg în stabilirea cuantumului acestora, ci aplică procentul prevăzut de lege asupra bazei constatate.

113. În speță, cuantumul fiecărei amenzi rezultă din aplicarea procentului legal asupra obligației fiscale diminuate sau asupra bazei impozabile constatate, fără a depăși limitele prevăzute de lege. Reclamanta nu a demonstrat existența unor circumstanțe exoneratoare de răspundere și nici caracterul eronat al bazei de calcul.

114. În ceea ce privește susținerea privind lipsa analizei vinovăției, instanța reține că faptele constatate – nedeclararea veniturilor în sumă de 2 514 060 lei pentru A/2019–A/2021, diminuarea venitului impozabil cu 1 152 022 lei pentru A/2021 și cu 1 587 070 lei pentru A/2022, nedeclararea livrărilor impozabile în sumă de 3 539 313 lei și neînregistrarea în termen ca plătitor TVA – reprezintă încălcări obiective ale obligațiilor fiscale prevăzute la art. 8 alin. (2) lit. c), d) și e) Cod fiscal.

115. Lipsa evidenței contabile complete și neprezentarea documentelor solicitate, confirmate prin explicațiile contabilei din 12.01.2024, constituie circumstanțe imputabile contribuabilului, care justifică angajarea răspunderii fiscale.

116. În raport cu gravitatea încălcărilor – care au generat obligații fiscale suplimentare în sumă totală de peste 1 000 000 lei – sancțiunile aplicate nu pot fi considerate disproporționate. Ele reprezintă consecința directă a conduitei fiscale neconforme și sunt stabilite în limitele și condițiile expres prevăzute de lege.

117. Prin urmare, întrucât obligațiile fiscale principale au fost stabilite legal, iar majorările de întârziere și amenzile au fost calculate în conformitate cu prevederile Codului fiscal și proporțional cu sumele datorate, instanța concluzionează că pretențiile reclamantei privind anularea accesoriilor și sancțiunilor sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse.

118. În concluzie, instanța reține că actele administrative contestate au fost emise de autoritate competentă, cu respectarea procedurii legale, sunt motivate în fapt și în drept, iar aplicarea regimului fiscal general este justificată în lipsa probelor privind existența unei instituții de învățământ autorizate conform Codului educației.

119. Pentru aceste considerente, instanța constată că Decizia nr. 777/183 din 05.02.2024 și Decizia nr. 754/69 din 21.03.2024 emisă în procedura prealabilă sunt legale sub toate aspectele prevăzute de art. 225 Cod administrativ.

120. Conform art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri: respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

121. Sintetizînd cele spuse, instanța va respinge ca nefondată cerința reclamantului privind anularea actului administrativ individual cu toate pretențiile subsecvente.

În conformitate cu art. 224 alin.(1) lit. f) Cod administrativ, instanța de judecată

h o t ă r ă ş t e:

Cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată ”EDLINGUA” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în parte a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/183 din 05 februarie 2024 și Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/69 din 21 martie 2024, se respinge ca neîntemeiată.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Preşedintele şedinţei,
judecătorul Irina MAXIM