Dosarul nr. 3-3253/2024
2-24067913-12-3-21062024

H O T Ă R Â R E
În numele Legii

30 iunie 2025 mun. Chișinău
Judecătoria Chișinău (sediul Râșcani)
În componența:
Președintele ședinței, judecător Cristina Panfil
Grefier Eugenia Dîrțu

examinând în ședință de judecată publică, cauza de contencios administrativ intentată la acțiunea depusă de SRL ”Kaufland” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

c o n s t a t ă :

La data de 07 octombrie 2024, SRL ”Kaufland” s-a adresat cu acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

În motivarea poziției sale a indicat că, “Kaufland” SRL prin prezenta contestă și solicită anularea Actului Serviciului Fiscal de Stat („SFS”) nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 (în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea Kaufland de restituire a TVA în sumă de 36.908.715,79 lei („Suma TVA”)), Deciziei SFS nr. 24/516/T/512 din 22 februarie 2024 („Decizia 1”) și a Deciziei SFS nr. 754/115 din 20 mai 2024 („Decizia 2”), respectiv solicită obligarea SFS să emită o decizie pozitivă cu privire la restituirea Sumei TVA.

Decizia 2 a fost comunicată Kaufland la data de 28 mai 2024.

Notează că, în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-155472/18 din 18 ianuarie 2024, Kaufland a fost supusă controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și achitării T.V.A. la buget pentru perioadele fiscale L/08/2018 - L/09/2018 și L/10/2022 - L/l 1/2023, cu examinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/08/2018 - L/02/2023 aferentă investițiilor (cheltuielilor) capitale efectuate conform art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal și a Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013.

Susține că, în rezultatul controlului efectuat și Deciziei 1 adoptate pe marginea acestuia, SFS a respins cererea Kaufland de restituire a TVA pe motiv că, n activul (magazin comercial) amplasat pe adresa mun. Chișinău str. Mircea cel Bătrân nr.25/1 nu este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări, ci în activitatea de comerț, nefiind astfel întrunite toate condițiile prevăzute de art.101^1 din CF fondându-și poziția pe următoarele argumente: (i) Reieșind din noțiunile și prevederile CF, i.e. noțiunile de „Investiții (cheltuieli) capitale”, „Livrare de mărfuri„ și „Livrare (prestare) de servicii”, în vederea atribuirii cheltuielilor la investiții (cheltuieli) capitale, este necesar să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: - costurile și cheltuielile sunt suportate de către agentul economic în legătură cu crearea și /sau procurarea mijloacelor fixe; - mijlocul fix creat este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări; - costurile și cheltuielile

suportate să nu se reflecte în rezultatele perioadei curente, dar să fie atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale; - clădirile cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări sunt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale. (ii) Genul principal de activitate practicat de Kaufland și inclus în Notificarea în comerț, este comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare preponderent de produse alimentare, produse nealimentare, băuturi și tutun (Codul CAEM 47.11). Respectiv, prin Notificarea în comerț respectivă, Kaufland și-a manifestat voința de a desfășura activitate de comerț cu amănuntul, adică de vânzare a produselor direct consumatorilor finali. (iii) Reieșind din noțiunile prevăzute de Legea nr. 231/2020 cu privire la comerțul interior, i.e. „Activitate de comerț", „Comerciant", „Comerț cu amănuntul", „Notificare în comerț" și „Plasare pe piață", activul (magazinul) pentru care se solicită restituirea T.V.A. aferentă investiției capitale, nu este destinat prestării de servicii, dar activității de comerț, reieșind din specificul Kaufland de plasare pe piață a produselor, mărfurilor (și nu a serviciilor) pentru a le vinde direct consumatorilor. (iv) Conform Codului civil, prin contract de prestări servicii, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar aceasta se obligă să plătească retribuția convenită. Prin contract de vânzare-cumpărare, o parte (vânzător) se obligă să predea un bun în proprietate celeilalte părți (cumpărător), iar aceasta se obligă să preia bunul și să plătească prețul convenit. (v) Potrivit SNC "Venituri", veniturile din prestarea serviciilor reprezintă venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp (de exemplu, venituri din servicii de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement- sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

Prin Contestația nr. 1064 din 22 martie 2024, Kaufland a contestat poziția SFS din Decizia 1, considerând că prin rezultatele controlului efectuat și, implicit, ale Deciziei 1 adoptate, nu a fost adus nici un argument fundamentat menit să justifice poziția SFS în vederea neconfirmării dreptului la restituirea T.V.A. În răspuns la Contestația sus-numită, SFS a emis Decizia 2, în care a perpetuat poziția sa din Decizia 1. Prin prisma ambelor Decizii 1 și 2, în raport cu toate argumentele invocate de Kaufland, SFS nu a prezentat argumente întemeiate care să conteste poziția companiei. Astfel, Kaufland reține faptul că nu au fost considerate argumente legale invocate de Kaufland prin Dezacordul său nr. 281 din 7 februarie 2024 și nici cele invocate prin Contestația sus-numită. Pe cale de consecință, Kaufland reiterează următoarele argumente și elemente probatorii menite să susțină legitimitatea solicitării restituirii T.V.A. aferentă investiției capitale efectuate.

Pornind de la prevederile art. 224 alin. (1) lit. b) din Codul administrativ, Kaufland solicită anularea Actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 (în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea Kaufland de restituire a Sumei TVA), anularea în tot a Deciziei 1, anularea în tot a Deciziei 2 și obligarea SFS să emită o decizie pozitivă privind restituirea Sumei TVA, ținând cont de argumentele și mijloacele de probă prezentate mai jos și în anexe: 1) Activitatea desfășurată de Kaufland se încadrează în activitatea de prestări servicii prin prisma explicațiilor oficiale primite.

Subliniază că, activitatea desfășurată de Kaufland se încadrează în sfera serviciilor și, implicit, se subscrie totalmente cerințelor incluse în art. 101^1 alin. (1^1) din CF, având în vedere următoarele argumente: (1) Din punct de vedere al naturii activității economice, reieșind din esența procesului și funcțiile asumate, activitatea comercială este atribuită sferei serviciilor1. Ține să subliniază faptul că, la baza clasificării serviciilor sunt utilizate diverse criterii, toate pornind de la terminologia utilizată pe plan internațional, pentru a asigura uniformizarea și comparabilitatea datelor între țări. Exemple de criterii care stau la baza clasificării serviciilor pot

fi: sursele de procurare, natura nevoilor satisfăcute, natura prestatorului/beneficiarului serviciilor, funcțiile economice îndeplinite de acestea, funcții ce deriva din circuitul producției sau sferele reproducției sociale, natura efectelor activităților, modalitățile de furnizare a serviciilor, etc. Astfel, din punct de vedere al naturii activității economice, reieșind din esența procesului și funcțiile asumate, activitatea comercială este atribuită sferei serviciilor de distribuție. Aprecierile, în acest sens, sunt fundamentate de abordările și practicile economice existente, potrivit cărora comerțul aparține sectorului de servicii, formând segmentul de „servicii de distribuție", iar acest lucru este unul absolut justificat. Or, în comerț, de obicei, nu se creează bunuri noi, ci, în esență, se furnizează servicii, atât în beneficiu producătorilor (ajutându-i să-și vândă mărfurile), cât și consumatorilor (transferându-le bunurile producătorului, și asigurând siguranța, calitățile și caracteristicile minime necesare). Comerțul cu amănuntul constituie capătul lanțului de distribuție al mărfurilor și serviciilor, acesta asigurând legătura dintre producători și consumatori finali. Termenul de „comerciant cu amănuntul" desemnează un furnizor de servicii care onorează comenzile mici ale unui număr mare de indivizi, care sunt utilizatori finali.

Reglementările statistice în domeniu atribuie activitatea desfășurată de Kaufland la activitatea de prestări servicii. Potrivit constatărilor incluse în Actul de control, Decizia 1 și Decizia 2 emise de SFS, genul principal de activitate desfășurat de Kaufland este comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare preponderentă de produse alimentare, produse nealimentare, băuturi și tutun (Codul 47.11 din CAEM Rev.2). In context, merită menționat faptul că dreptul exclusiv de clasificare a unei activități economice revine Biroului Național de Statistică (BNS) și care, pentru aceste scopuri, aplică diverse clasificatoare, toate fiind alineate la clasificatoarele internaționale. Toate Clasificatoarele aplicate de BNS sunt interconectate între ele utilizând aceeași clasificare de bază, cu detalieri suplimentare în dependență de tipul clasificatorului. Rezultatul este un sistem integrat în care diversele clasificări au fost armonizate la cerințele stabilite Ia nivel mondial. Totodată, subliniază faptul că, potrivit prevederilor pct. 18 din Ordinul BNS nr. 28 din 7 mai 2019 privind aprobarea Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei (CAEM Rev.2), Clasificatorul statistic al produselor (bunuri și servicii) pe tipuri de activități (CPA) și Nomenclatorul produselor și serviciilor industriale de natură industrială (TROD COM) sunt utilizate ca instrument auxiliar pentru determinarea activității principale a entității. Astfel, în vederea atribuirii activităților economice în grupări mai mari, autoritatea centrală în domeniul statisticii clasifică și raportează activitățile de comerț inclusiv comerțul cu amănuntul, ca fiind servicii. Or, în componența grupei statistice servicii conform raportărilor naționale și internaționale, se include și comerțul de bunuri și servicii. în susținerea acestui argument, subliniază faptul că Clasificatorul statistic al produselor (bunurilor și serviciilor) al Republicii Moldova (CSPM Rev.2.1) include detalierea și clasificarea fiecărui tip de activitate desfășurat, acesta fiind aliniat la clasificatorul internațional statistic CPA. Potrivit CSPM Rev.2.1, Codul statistic 47.11 este definit ca servicii de vânzare cu amănuntul, cu excepția autovehiculelor și motocicletelor. Mai mult, merită menționat faptul că atât autoritățile publice locale, cât și partenerii de dezvoltare (WorldBank , Fondul Monetar Internațional) clasifică comerțul drept parte componentă a serviciilor , bazându-se exclusiv pe clasificările BNS.

Legitimitatea atribuirii activității desfășurate de Kaufland la activitatea de prestări servicii și, implicit, dreptul său incontestabil la restituirea T.V.A., sunt confirmate de Comisia parlamentară economie, buget și finanțe. în context, ține să precizeze faptul că potrivit atribuțiilor conferite de legiuitor Comisiei parlamentare economie, buget și finanțe, aceasta este

responsabilă de exercitarea controlului parlamentar în domeniile de politică bugetară, fiscală și vamală, dar și de asigurare a aplicării uniforme a legislației conform art. 23 alin. (3) din Regulamentul Parlamentului. Astfel, prin răspunsul Comisiei nr. 82 din 15 martie 2024 emis în adresa Kaufland, Asociațiilor de business, dar și Ministerului Finanțelor și SFS, aceasta a concluzionat faptul că (i) activitatea desfășurată de Kaufland este parte componentă a prestării serviciilor și (ii) faptul că solicitarea Kaufland de restituire a T.V.A. aferentă investiției capitale efectuate se încadrează în mod clar în condițiile prevăzute de art. 101^1 alin. (1^1) din CF.

În conformitate cu abordările naționale și internaționale, dar și cu angajamentele asumate de Republica Moldova, comerțul cu amănuntul este parte componentă a serviciilor. în data de 26 iulie 2001, Republica Moldova a devenit membru cu drepturi depline a Organizației Mondiale a Comerțului (OMC), reconfirmând, astfel, capacitatea sa de a realiza reforme și a-și asuma angajamente internaționale. Prin aderarea la OMC , Republica Moldova a îndeplinit în mare măsură obiectivele de bază stabilite, creând o economie orientată spre exterior și integrată la nivel mondial. în context, ține să subliniază faptul că obiectivele de bază ale Acordului General privind Comerțul cu Servicii (GATS) , care este un tratat al OMC, sunt crearea unui sistem fiabil și previzibil de norme internaționale pentru comerțul cu servicii, precum și facilitarea liberalizării progresive a piețelor de servicii. Toți membrii OMC, inclusiv Republica Moldova, sunt părți la GATS. Principiile fundamentale ale GATS se aplică tuturor sectoarelor serviciilor, cu unele excepții. Ce ține nemijlocit de clasificarea sectoarelor serviciilor acoperite de GATS, sub- sectorul comerțul cu amănuntul ''RETAILING SERVICES" se integrează în lista de clasificare sectorială a serviciilor, fiind inclus în sectorul de servicii de distribuție ''DISTRIBUTION SERVICES" . Totodată, conform aprecierilor emise de OMC, serviciile (sectorul) de distribuție asigură legătura necesară între producători și consumatorii finali, atât în interiorul țării, cât și transfrontalier. Serviciile de distribuție includ servicii de comerț cu ridicata, servicii de vânzare cu amănuntul, servicii de franciză și agenți comisionari. Astfel, subliniază faptul că în linie cu abordările naționale și internaționale, dar și angajamentele asumate de Republica Moldova, comerțul cu amănuntul desfășurat de Kaufland este parte componenta a serviciilor.

Practica fiscală existentă de mai mulți ani recunoaște și admite aplicabilitatea reglementărilor statistice și a răspunsurilor oficiale emise de BNS în scopul aprecierii naturii activității economice desfășurate de contribuabili, pentru scopul aplicării normelor fiscale. în acest sens, sunt relevante pozițiile oficiale emise de SFS, prin care se confirmă faptul că, în scopul aprecierii naturii economice a activității desfășurate de contribuabili, se vor utiliza și considera reglementările statistice și răspunsurile oficiale emise de BNS. Mai mult, însuși prevederile CF fac referință la reglementările statistice în materie de apreciere/recunoaștere a genului economic de activitate desfășurat de contribuabil .

Calificarea, pentru scopurile restituirii T.V.A., a activității desfășurate de Kaufland drept una care nu se subscrie activității de prestări servicii, reprezintă o abordare cel puțin lipsită de consecvență și care rezultă din următoarele constatări. Potrivit poziției oficiale a SFS în raport cu necesitatea înregistrării comerțului electronic, acesta „reamintește contribuabililor care desfășoară activitatea de comerț on-line că, conform prevederilor Legii nr, 284/2004 comerțul electronic reprezintă activitatea de întreprinzător a persoanelor fizice și juridice de vânzare a bunurilor, executare a lucrărilor sau prestare a serviciilor, efectuată cu utilizarea comunicărilor electronice și/sau a contractelor electronice. Astfel, comerțul electronic nu este un sen de activitate, ci o modalitate de executare a lucrărilor sau prestare a serviciilor, efectuată cu utilizarea comunicărilor electronice".

Având în vedere cele menționate mai sus, concluzionează faptul că, ținând cont de abordările și pozițiile oficiale existente la nivel național și internațional comerțul se atribuie la sectorul de prestări servicii. Totodată, unica autoritate de stat cu drept de clasificare a unui gen de activitate economica este BNS, care în scopurile clasificării include activitatea comercială în sfera serviciilor. Mai mult, însuși SFS, până la acest moment, a recunoscut și aplicat reglementările statistice ca fiind fundamentale în scopul aprecierii naturii activității desfășurate de contribuabil. Atribuirea activității desfășurate de Kaufland sectorului de servicii este confirmată inclusiv de către Comisia parlamentară economie, buget și finanțe, dar și de către Ministerul Dezvoltării Economice și Digitalizării. Totodată, prin comunicările sale oficiale anterioare, SFS deja a confirmat atribuirea comerțului sferei serviciilor. Pe cale de consecință, investiția capitală pentru care Kaufland solicită restituirea T.V.A. întrunește condițiile impuse de lege în materie de destinație a investiției efectuate.

Activul (investiția capitală) pentru care Kaufland solicită restituirea T.V.A. întrunește toate condițiile de eligibilitate stabilite de legiuitor.

În vederea acceptării restituirii T.V.A. aferente investiției (cheltuielilor) capitale efectuate de Kaufland în unul din magazinele sale, reiterează faptul că sunt îndeplinite toate condițiile de fond impuse de legislație, în particular: cheltuielile contractate au fost suportate de Kaufland în legătură cu crearea activului (mijlocului fix) pentru care se solicită restituirea T.V.A. în sensul aplicării corecte a dispozițiilor art. 93 pct. 18) din CF și art. 101^1 alin. (1^1) din CF, echipa de control a verificat și validat legitimitatea atribuirii la investiții capitale a cheltuielilor contractate de Kaufland în legătură cu crearea activului (mijlocului fix) pentru care se solicită restituirea T.V.A. Investiția efectuată se subscrie inclusiv prevederilor pct. 4 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale", potrivit căruia mijloacele fixe sunt imobilizări corporale transmise în exploatare pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților a căror valoare unitară depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.

Activul respectiv (mijlocul fix) este destinat utilizării în procesul de prestare a serviciilor. Mai mult, ține să subliniază faptul că, modul de recunoaștere în evidența contabilă/tipologia cheltuielilor cu investițiile efectuate de Kaufland este similar ca și în cazul altor prestatori de servicii. Astfel, conform SNC "Cheltuieli", aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013, Activitate operațională este definită ca totalitatea operațiunilor economice aferente activității principale ale entității, precum și activitățile conexe acesteia. Cheltuieli ale activității operaționale reprezintă cheltuieli determinate de procesul desfășurării activității operaționale a entității. Cheltuielile activității operaționale includ: costul vânzărilor; cheltuielile de distribuire; cheltuielile administrative; alte cheltuieli din activitatea operațională. în ce privește calificarea activelor ('investiției) în funcție de destinația acestora este de menționat că în cazul entităților ce prestează servicii, inclusiv cele din comerț, amortizarea investițiilor capitale efectuate se înregistrează și raportează ca cheltuieli de distribuție (contul contabil 712 „Cheltuieli de distribuție" și care se debitează prin creditul contului 124 „Uzura mijloacelor fixe"). Potrivit celor expuse de echipa de control în Actul de control întocmit în rezultatul controlului fiscal, precum și în Decizia 1 aferentă, amortizarea investiției capitale pentru care a fost solicitată restituirea T.V.A. este contabilizată la contul 712 "Cheltuieli de distribuție". Pe cale de consecință, în sensul, art. 101^1 alin. (1^1) din CF, prin clădiri utilizate în procesul de prestări servicii, urmează să fie considerate clădirile care sunt destinate unui astfel de proces, utilate în conformitate cu necesitățile Kaufland în procesul prestării serviciilor (în care sunt instalate mașini și utilaje, alte mijloace fixe necesare pentru crearea condițiilor de prestare a serviciilor).

Costurile și cheltuielile suportate de Kaufland în legătură cu activul sus-menționat nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar sunt atribuite la majorarea valorii mijlocului fix. Legitimitatea întrunirii acestei condiții a fost, de asemenea confirmată în rezultatul controlului fiscal efectuat la Kaufland, fiind expres menționat în Actul de control și în Decizia 1 emisă pe marginea acestuia, faptul că amortizarea investiției capitale pentru care a fost solicitată restituirea TVA este contabilizată la contul 712 "Cheltuieli de distribuție".

Abordarea SFS de a aprecia natura activității economice desfășurată de Kaufland prin prisma noțiunilor incluse în CF, contravine principiilor fundamentale consfințite de CF și exceda în mod absolut nejustificat competențele conferite de legiuitor în raport cu activitatea SFS, dar și creează un vid și blocaj legislativ.

Cerințele alin. (1^1) art. 101^1 din CF în raport cu subiecții eligibili în vederea restituirii TVA, sunt axate pe tipul/natura activității economice desfășurate de contribuabil, în acest scop fiind relevante exclusiv aprecierile deduse din clasificatoarele și nomenclatoarele elaborate de BNS și care sunt obligatorii pentru toți producătorii de statistici oficiale și deținătorii de surse de date administrative. Or, respingerea cererii de restituire a TVA, depusă de Kaufland pe pretins motiv că activitatea sa nu se subscrie noțiunii de "Livrare (prestare) de servicii" definită de art. 93 din CF este una absolut nefondată, având în vedere următoarele argumente suplimentare:

Dispozițiile CF reglementează exclusiv relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale. Competențele conferite de legiuitor prin dispozițiile CF nu pot exceda scopul și aria sa de reglementare, or aprecierea tipului activității economice desfășurate de Kaufland este prerogativa exclusivă a BNS.

Sarcina de bază a SFS constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal. Atât în funcțiile de bază ale SFS, cât și în atribuțiile sale conferite prin dispozițiile CF. aprecierea naturii economice a activității desfășurare de contribuabil nu este una din prerogativele SFS. Mai mult, CF expres limitează intervențiile SFS strict în domeniul său de activitate .

Constată abordarea nefondată ce tine de refuzul formulat, prin includerea atât în Actul de control, cât și în Decizia 1 și Decizia 2 aferente a noțiunilor de „Livrare (prestare) de servicii" și de „Livrare de marfa". dar care nu au absolut nici o relevantă pentru scopul aprecierii dreptului la restituire, în condițiile în care: (i) noțiunile sus-menționate au o anumită încadrare juridică conferită prin dispozițiile Titlului III din CF, de ex. pentru scopul aprecierii obiectului impunerii, determinării bazei impozabile, a cotelor/scutirilor T.V.A. aferente; pe când, (ii) cerințele alin. (1^1) art. 101^1 din CF în raport cu subiecții eligibili în vederea restituirii T.V.A., sunt axate pe tipul/natura activității economice desfășurate de contribuabil/destinația investiției efectuate.

Abordarea SFS de a aplica noțiunile incluse în Titlul III ''Taxa pe Valoarea Adăugată" în scopul aprecierii naturii economice a activității desfășurate de Kaufland, creează un vid și blocaj legislativ inclusiv în raport cu alți contribuabili, în condițiile în care: (i) noțiunea de „producție" nu este una inclusă în CF; mai mult, produsul rezultat din activitatea de producție este unul vândut altor contribuabili (ca parte a operațiunilor comerciale ale producătorului), fiind documentat ca tranzacție ce reprezintă livrări de marfă; (ii) dispozițiile art. 101^1 din CF prevăd 3 situații distincte cu referire la destinația investiției i.e. producție, prestare de servicii, executare de lucrări. în context, este absolut neclară abordarea SFS de a utiliza noțiunea de „Livrare (prestare) de servicii" ca punct de argumentare pentru aplicarea 101^1 din CF, în condițiile în care noțiunea dată include și situația executării de lucrări și, respectiv, care ar fi raționamentul legal

de a include 3 situații distincte în art. 101^1 și nu 2 situații; (iii) noțiunile incluse în Titlul III din CF și modul/finalitatea în care vor fi documentate tranzacțiile de către contribuabil, pot distorsiona modul în care este apreciată efectiv natura activității economice desfășurate. Un exemplu relevant sunt unitățile de alimentație care, deși sunt clasificate ca unități de servicii raportate la Secțiunea I din CAEM rev.2 ”Activități de Cazare și Alimentație Publică”, documentează tranzacțiile ca livrare (comercializare) de bunuri.

Abordarea SFS de a aprecia natura activității economice desfășurate de Kaufland prin prisma noțiunilor incluse în Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior, contravine principiilor legiferării și reprezintă un mod nejustificat de suprimare a atribuțiilor BNS, încalcă regulile și principiile funcționale în vederea aprecierii/clasificării activității economice desfășurate de contribuabil.

Astfel cum a fost menționat în Secțiunea 2) de mai sus, cerințele alin. (1^1) art. 101^1 din CF în raport cu subiecții eligibili în vederea restituirii T.V.A., sunt axate pe tipul/natura activității economice desfășurate de contribuabil, în acest scop fiind relevante exclusiv aprecierile deduse din clasificatoarele și nomenclatoarele elaborate de BNS și care sunt obligatorii pentru toți producătorii de statistici oficiale și deținătorii de surse de date administrative. Or, respingerea cererii de restituire a T.V, A. depusă de Kaufland pe motivul utilizării noțiunilor incluse în Legea nr. 231/2010, dar și pe baza argumentului că prin Notificarea în comerț aferentă, Kaufland și-a manifestat voința de a desfășura activitate de comerț cu amănuntul, și, respectiv, activitatea respectivă nu se încadrează în sfera serviciilor, este una absolut nefondată.

Scopul și obiectivele Legii nr. 231/2010 urmăresc totalmente alte finalități, decît aprecierea efectivă a tipului/naturii activității desfășurate de Kaufland. In speță, scopul respectivei legi este crearea cadrului juridic corespunzător desfășurării activităților de comerț prin dezvoltarea rețelei de distribuție a produselor și serviciilor comerciale în condițiile respectării liberei concurențe, protecției vieții, sănătății, securității și intereselor economice ale consumatorilor. Această lege stabilește principiile generale de desfășurare a activităților de comerț pe teritoriul Republicii Moldova. în lista obiectivelor prevăzute de Legea nr. 231/2010 nu se regăsesc acțiuni/drepturi conferite unei alte instituții decât BNS în vederea aprecierii genului de activitate desfășurat de contribuabil. Mai mult. Legea nr. 231/2010 expres prevede că, în sensul aplicării acestei legi, activitățile de comerț sunt definite conform CAEM.

Noțiunile incluse în Decizia 1 și Decizia 2 prevăzute de Legea nr. 231/2010 i.e. ”Activitate de comerț”, ”Comerciant”, ”Comerț cu amănuntul”, ”Notificare în comerț” și ”Plasare pe piața”. nu au relevantă pentru scopul clasificării economice a genului de activitate practicat de contribuabil. Aceste noțiuni sunt și trebuie să fie utilizate exclusiv în spiritul Legii nr. 231/2010, astfel încât scopul și obiectivele prevăzute de această lege să fie asigurate. Or, impunerea unor condiții în vederea aprecierii tipului activității desfășurate de Kaufland pe baza noțiunilor prevăzute de Legea nr. 231/2010 ar reprezenta un mod grav de suprimare a atribuțiilor BNS și ar încălca regulile și principiile funcționale la acest moment atât la nivel național, cât și internațional, în vederea aprecierii/clasificării activității economice desfășurate de contribuabil.

Astfel cum a fost argumentat mai sus, comerțul cu amănuntul se încadrează în sfera serviciilor, fiind doar unul din totalitatea serviciilor acoperite. Pe cale de consecință, simplu fapt că (i) voința legiuitorului a fost de a stabili reguli și cerințe specifice pentru anumite tipuri de servicii (în cazul nostru, comerț cu amănuntul), dar și faptul că (ii) Kaufland deține Notificarea în comerț respectivă și respectă cu strictețe cerințele și regulile stabilite prin Legea nr. 231/2010, nu trebui să fie interpretat ca modificând criteriile de bază în vederea aprecierii/clasificării

activității economice desfășurate de Kaufland, ci de asigurare a funcționalității Legii nr. 231/2010.

Abordarea SFS de a aprecia natura activității economice desfășurată de Kaufland prin prisma normelor incluse în Codul civil, contravine principiilor legiferării și reprezintă un mod nejustificat de suprimare a atribuțiilor BNS.

Astfel cum a fost menționat în Secțiunea 2) de mai sus, cerințele alin.(1^1) art. 101^1 din CF în raport cu subiecții eligibili în vederea restituirii T.V.A., sunt axate pe tipul/natura activității economice desfășurate de contribuabil, în acest scop fiind relevante exclusiv aprecierile deduse din clasificatoarele și nomenclatoarele elaborate de BNS și care sunt obligatorii pentru toți producătorii de statistici oficiale și deținătorii de surse de date administrative. Or, respingerea cererii de restituire a T.V.A. depusă de Kaufland pe motiv că activitatea sa nu se subscrie noțiunii de „Contract de prestări servicii" definită de Codul Civil este una nefondată, având în vedere următoarele argumente:

Raporturile reglementate de legislația civilă nu sunt unele intenționate să substituie atribuțiile BNS în vederea aprecierii tipului/naturii activității economice desfășurate de contribuabil. Or, potrivit Codului civil, legislația civilă determină statutul juridic al participanților la circuitul civil, temeiurile apariției dreptului de proprietate și modul de exercitare a acestuia, reglementează obligațiile contractuale și de altă natură, alte raporturi patrimoniale și personale nepatrimoniale dintre subiectele raporturilor juridice civile.

Potrivit CAEM Rev.2 și Normelor metodologice de utilizare a acestuia, Clasificatorul este destinat clasificării și codificării activităților economice și informațiilor despre acestea. Obiectele de clasificare în CAEM-2 sunt activitățile economice. Datele statistice obținute pe baza CAEM-2 sunt comparabile la nivel regional, european și la nivel mondial. CAEM-2 este conceput ca o clasificare standard a activităților economice, respectiv scopul său fiind acela de a prezenta un set de categorii de activități astfel încât să se asigure posibilitatea de a clasifica unitățile de evidentă în funcție de activitățile economice pe care le desfășoară.

Similar celor menționate în Secțiunea 3) de mai sus, abordarea SFS de aplica noțiunile din Codul Civil, i.e. „contract de vînzare-cumpărare" și „contract de prestări servicii" în scopul aprecierii naturii economice a activității desfășurate de contribuabil, ar crea un vid și blocaj legislativ inclusiv în raport cu alți contribuabili, în condițiile în care (i) noțiunea de „producție" nu este inclusă in Codul civil; (ii) mai mult, produsul rezultat din activitatea de producție este unul vândut altor unități (ca parte a operațiunilor comerciale ale producătorului), fiind documentat în baza unui contract de vînzare-cumpărare.

Abordarea SFS de a aprecia natura activității economice desfășurată de Kaufland prin prisma normelor incluse în SNC „Venituri", contravine principiilor legiferării și reprezintă un mod nejustificat de suprimare a atribuțiilor BNS.

Cerințele alin. (1^1) art. 101^1 din CF în raport cu subiecții eligibili în vederea restituirii T.V.A., sunt axate pe tipul activității economice desfășurate de contribuabil, în acest scop fiind relevante exclusiv aprecierile deduse din clasificatoarele și nomenclatoarele elaborate de BNS și care sînt obligatorii pentru toți producătorii de statistici oficiale $i deținătorii de surse de date administrative. Or, respingerea cererii de restituire a TVA depusă de Kaufland pe motivul invocării prevederilor incluse în SNC ''Venituri" și respectiv, al modului de contabilizare a venitului ca fiind unul ce nu corespunde prestării serviciilor este una absolut nefondată, avînd în vedere următoarele argumente:

Ordinul Ministerul Finanțelor privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013 este aprobat în vederea executării prevederilor Legii contabilității și

raportării financiare nr.287/2017 (anterior, Legii nr.113/2007). în context, merită subliniat faptul că scopul acestor legi este stabilirea cadrului juridic, a cerințelor unice și a mecanismului de reglementare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova. Or, atît legile respective, cît și SNC elaborate în vederea aplicării acestor legi, nu sunt unele intenționate să substituie atribuțiile BNS în vederea aprecierii tipului/naturii activității economice desfășurate de contribuabil.

Obiectivul anunțat de SNC ''Venituri" constă în stabilirea modului de contabilizare a veniturilor generate de anumite tipuri de fapte economice și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Pe cale de consecință, faptele economice, definite de reglementările contabile, nu vor modifica sub nici o formă tipul/natura activității economice apreciată de BNS conform mandatului său legal.

Abordarea SFS de a utiliza în calitate de argument refuzul său. de restituire a T.V.A., utilizînd noțiunile din SNC ''Venituri" pot pune în dificultate însuși SFS în explicarea modului în care prevederile art.101^1 din CF sunt unele coroborate cu prevederile acestui standard. Or, dispozițiile art.101^1 din CF prevăd 3 situații distincte cu referire la destinația investiției i.e. producție, prestare de servicii, executare de lucrări. Pe cînd, SNC ''Venituri" include următoarea definiție pentru „venituri din prestarea serviciilor" - acestea reprezintă venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp. Respectiv, SFS urmează să identifice și prezinte răspunsuri argumentate cu privire la modul în care cele 3 ipoteze prevăzute prin dispozițiile art.101^1 din CF sunt reflectate în egală măsură prin definițiile incluse în SNC ''Venituri".

SFS nu a ținut cont de intenția de fond a legiuitorului transpusă în prevederile art.101^1 din CF.

Potrivit argumentării incluse în Notele informative care au însoțit proiectele de lege, prin care a fost introdus în legislație/completat ulterior art. 101^1 din CF, intervențiile legislative vizate au urmărit următoarele scopuri: • atragerea investițiilor în economia națională și eliminarea impactului nefavorabil asupra mediului de afaceri privind capacitatea de finanțare a activității operaționale și investiționale; • sporirea fluxului de investiții autohtone și externe, crearea noilor locuri de muncă, cît și susținerea creșterii economice; • stimularea investițiilor în active productive.

În altă ordine de idei, obiectivele generale incluse în Cadrul de cheltuieli/bugetar pe termen mediu pentru anii vizații, care reprezintă, în esență, un instrument de planificare a bugetului pe termen mediu și care stabilește parametrii fiscali generali și cadrul strategic pentru elaborarea bugetului public național pe anii respectivi, au fost axate pe asigurarea echității, stabilității și transparenței fiscale. în atingerea acestui obiectiv, statul și-a asumat următoarele angajamente: • echitatea fiscală se va asigura prin crearea condițiilor fiscale egale pentru toți contribuabilii, precum și prin eliminarea și neadmiterea unor tratamente preferențiale; • transparența reglementărilor, în vederea asigurării aplicării sigure a legislației fiscale.

Totodată, nemijlocit legat de scopul și aplicabilitatea art. 101^1 din CF, documentele strategice și de planificare menționate supra, includeau următoarele abordări: • Inițial a fost preconizată instituirea dreptului la restituirea T.V.A. aferente valorilor materiale, serviciilor ce țin de investiții (cheltuieli) capitale pe termen lung, cu excepția celor cu destinație locativă și a mijloacelor de transport, efectuate începând cu anul 2008 în toate localitățile republicii, cu excepția municipiilor Chișinău și Bălți. Ulterior, acest drept a fost conceput să fie extins și pentru aceste două municipii, analogic celorlalte localități ale republicii. • Măsură propusă de restituire a T.V.A. își propunea ca scop, similar Notelor informative menționate mai sus, atragerea

investițiilor în economia națională și eliminarea impactului nefavorabil asupra mediului de afaceri privind capacitatea de finanțare a activității operaționale și investiționale .

În context, subliniază faptul că art. 71 din Legea nr. 100/2017 cu privire la actele normative instituite următoarele cerințe legate de interpretarea actelor normative: • Interpretarea actelor normative se efectuează cu scopul clarificării sensului unui act normativ sau al unor dispoziții din acesta; • Prin interpretare se oferă soluții juridice de aplicare a normei de drept în sensul exact al acesteia; • La interpretarea actului normativ se tine cont de nota informativă care a însoțit proiectul actului normativ respectiv și de alte documente care permit identificarea voinței autorității publice care a adoptat, a aprobat sau a emis actul normativ.

Or, pornind de la intenția legiuitorului stabilită prin Notele informative și Cadrul de cheltuieli/bugetar pe termen mediu, se deduce, în mod evident, faptul că art.101^1 din CF nu a avut în sine un scop restrictiv în raport cu tipul activității desfășurate, ci mai degrabă de stimulare a investițiilor, de eliminare a impactului nefavorabil asupra mediului de afaceri privind capacitatea de finanțare a activității operaționale și investiționale. în asemenea circumstanțe, limitarea dreptului de restituire în cazul Kaufland afectează în mod grav libertatea desfășurării activității, dar și creanțele așteptate în raport cu T.V.A. rezultată din activitățile investiționale derulate.

Eventualele neclarități ale SFS legate de activitatea desfășurată de Kaufland în scopul aplicării art. 101^1 din CF nu trebuie, sub nici o formă, să restricționeze dreptul Kaufland la restituirea TVA.

Potrivit art.101^1 din CF, următoarele reguli sunt instituite în vederea exercitării dreptului la restituirea T.V.A. aferentă investițiilor capitale: • Acțiunea alin. (1) se extinde asupra subiecților impozabili care, începând cu 1 ianuarie 2012, efectuează investiții (cheltuieli) capitale, cu excepția investițiilor (cheltuielilor) capitale în clădiri și în mijloace de transport (de la pozițiile tarifare 870321, 870322, 870323, 870324, 870331, 870332, 870333), și sînt înregistrați în calitate de plătitori de TVA (alin.(1) art.101^1 din CF); • Prin derogare de la prevederile alin. (1), agenții economici care sunt înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A. și care, începînd cu 1 mai 2015, efectuează investiții (cheltuieli) capitale în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări au dreptul la restituirea sumei T.V.A. Restituirea T.V.A. nu se efectuează pentru clădiri cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări care se află în curs de execuție sau conservare, oi doar pentru clădirile cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări care sînt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale (alin. (1^1) art.101^1 din CF).

Concomitent, art. 93 pct. 18) din CF definește "investițiile (cheltuielile) capitale” ca fiind costuri și cheltuieli suportate de către agentul economic în legătură cu reparația capitală, crearea și/sau procurarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale destinate utilizării în procesul de producție (prestare servicii/executare lucrări), care nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar urmează a fi atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale.

În baza unei analize mai profunde a normelor menționate supra, se poate deduce imperfecțiunea legislației existente în raport cu definirea subiecților și activităților eligibile în vederea restituirii T.V.A. Astfel, deși art. 101^1 din CF a fost conceput pentru a stimula activitatea investițională în Republica Moldova, fapt ce rezultă nemijlocit din denumirea acestui articol "Restituirea TVA la investiții (cheltuieli) capitale", modificările operate în timp sunt unele care nu respectă în totalitate cerințele imputabile unui act legislativ, în măsura în care pot fi sesizate o serie de inconsistențe tehnice legate de aplicarea acestui articol. Exemplele elocvente care

demonstrează acest fapt fiind prezentate mai jos: • Un prim exemplu în acest sens este încadrarea juridică a noțiunii de "investiții (cheltuieli) capitale" în contextul aplicării alin.(1) al art.1011 din CF. Or, din acțiunea directă a acestui alineat se deduce dreptul restituirii T.V.A. pentru subiecții impozabili care, începând cu 1 ianuarie 2012, efectuează investiții (cheltuieli) capitale, cu excepția investițiilor (cheltuielilor) capitale în clădiri și în mijloace de transport i.e. nelimitând, în acest sens, contribuabilul în dreptul său de restituire în funcție de tipul activității practicate. Totuși, în scopul aplicării acestui articol, noțiunea de investițiile (cheltuielile) capitale prevăzută de art. 93 pct. 18) din CF, depășește în mod absolut nejustificat dispozițiile alin.(1) art.101^1 din CF, limitând dreptul la restituire doar pentru investițiile raportate conform unei destinații predefinite - i.e. destinate utilizării în procesul de producție (prestare servicii/executare lucrări). • O altă inconsistență legată de aplicarea alin.(1) al articolului 101^1 din CF ține de restricționarea dreptului la restituirea TVA pentru mijloacele de transport (de la pozițiile tarifare 870321, 870322, 870323, 870324, 870331, 870332, 870333). Or, este absolut nefundamentată/neclară o astfel de restricționare prin dispozițiile acestui alineat, având în vedere faptul că mijloacele de transport menționate de la pozițiile tarifare respective sunt unele scutite conform regulii generale de TVA fără drept de deducere (art.103 alin.(1) pct.24 din CF).

Or, eventualele neclarități ale SFS legate de tipul activității economice desfășurate de Kaufland - i.e. încadrarea acesteia în grupa de prestări servicii, sub nici o forma, nu poate afecta dreptul Kaufland la restituirea TVA aferentă investiției capitale efectuate.

În context, solicită respectuos la examinarea obiectivă a prezentei cereri, să fie considerate cerințele stabilite de Legea nr.100/2017 cu privire Ia actele normative , potrivit căreia: • La elaborarea unui act normativ se respectă principiile constituționalității, respectării drepturilor și libertăților fundamentale, legalității și echilibrului între reglementările concurente, oportunității, coerenței, consecutivității, stabilității și predictibilității normelor juridice. La elaborarea unui act normativ care reglementează activitatea de întreprinzător se respectă principiile stabilite de Legea nr. 235/2006 cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător. Actul normativ trebuie să corespundă prevederilor Constituției Republicii Moldova, tratatelor internaționale la care aceasta este parte, principiilor și normelor unanim recunoscute ale dreptului internațional, precum și legislației Uniunii Europene.

Expunerea dispozițiilor de conținut este sistematizată într-o succesiune logică, dispozițiile de drept material precedîndu-le pe cele de ordin procedural. Succesiunea logică se bazează pe o analiză juridică temeinică, pe stabilirea naturii instituțiilor și a relațiilor dintre acestea.

Conținutul proiectului se expune într-un limbaj simplu, clar și concis, pentru a se exclude orice echivoc, cu respectarea strictă a regulilor gramaticale, de ortografie și de punctuație. Se utilizează, pe cît este posibil, noțiuni mono semantice, în conformitate cu terminologia juridică. Dacă un termen este polisemantic, sensul în care este folosit trebuie să decurgă cu claritate din text. Dacă o noțiune sau un termen poate avea înțelesuri diferite, în proiect se stabilește semnificația acestuia în context pentru a asigura înțelegerea corectă a noțiunii sau a termenului respectiv și pentru a evita interpretările neuniforme.

Mai mult, dreptul Kaufland de a beneficia de restituirea TVA aferentă investiției capitale efectuate este unul justificat inclusiv și de principiul legiferat de legislația națională „in dubio contra fiscum", menit să protejeze contribuabilul de eventualele îndoieli sau ambiguități în aplicarea normelor legislative. Or, dubiile apărute la aplicarea legislației în procesul desfășurării afacerii trebuie să fi interpretate în favoarea întreprinzătorului .

Actele emise de SFS în raport cu controlul efectuat la Kaufland nu corespund cerințelor impuse de legislație în raport cu conținutul acestora.

În raport cu solicitarea Kaufland de restituire a TVA aferentă investiției capitale efectuate în unul din magazinele sale, Constată abordarea superficială prin includerea în Actul de control, în Decizia 1 și Decizia 2 aferente a unor noțiuni din diferite acte normative, dar care nu sunt unele de natură să justifice concluzia prin care activitatea Kaufland nu s-ar încadra în sfera serviciilor.

Deși Kaufland nu a fost de acord cu poziția SFS și a inclus în dezacordul și contestația sa toate argumentele concludente menite să justifice solicitarea sa, la adoptarea Deciziei 1 și Deciziei 2, SFS nu a venit cu argumente concludente care să combată poziția Kaufland.

În context, subliniază faptul că potrivit cerințelor normelor imperative aplicabile în Republica Moldova în raport cu efectuarea controalelor, următoarele momente urmau să fie considerate de SFS: • Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale; • Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal; • Activitatea instituții abilitate prin lege cu funcții de reglementare și de control în relațiile cu întreprinzătorii trebuie să fie proporțională asigurării intereselor societății și protecției drepturilor întreprinzătorilor. Instituțiile abilitate prin lege cu funcții de reglementare și de control nu vor întreprinde acțiuni în exces necesităților atingerii scopurilor societății; • Contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora; • La efectuarea controlului, organele de control vor ține cont de anumite principii precum legalitatea și respectarea competenței stabilite de lege, dar și de tratarea dubiilor apărute la aplicarea legislației în favoarea întreprinzătorului.

Astfel, concluzionează faptul că la întocmirea Actului de control și emiterea Deciziei 1 și Deciziei 2 aferente, nu au fost respectate cerințele legislative în raport cu conținutul acestora și cu principiul echității (proporționalității) în efectuarea controlului asupra activității de întreprinzător.

Limitarea dreptului la restituire a TVA în cazul Kaufland reprezintă o măsură abuzivă, care contravine principiului egalității/nediscriminării și principiului așezării juste și echitabile a sarcinii fiscale.

Dreptul de a beneficia de restituirea TVA aferentă investiției capitale efectuate, urmează a fi aplicat, în egală măsură, și în raport cu activitatea desfășurată de compania noastră, argumentele relevante fiind listate mai jos: Potrivit principiilor fundamentale ale organizării și funcționării sistemului fiscal , de care trebuie să se conducă SFS în aplicarea legislației, impozitele și taxele se bazează pe următoarele principii: • neutralitatea impunerii - asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin; • certitudinea impunerii - existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale; • echitatea fiscală - tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale; • stabilitatea fiscală — efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea prezentului cod; • randamentul impozitelor - perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cît mai acceptabile pentru contribuabili.

Atragerea investițiilor în Republica Moldova a fost securizată prin adoptarea Legii nr.81/2004 cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător, în temeiul căreia protejarea acestora are loc prin crearea condițiilor juridice, sociale și economice stabile și echitabile pentru activitatea investițională, stabilirea garanțiilor egale pentru investitorii autohtoni și străini, preîntâmpinării și înlăturării impedimentelor ce pot afecta investitorii și investițiile lor. În sensul asigurării dezideratelor respective, au fost incluse și noțiuni exprese potrivit cărora: • ”Investiție” semnifică totalitatea de bunuri (active) depuse în activitatea de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova, inclusiv pe baza contractului de leasing financiar, precum și în cadrul parteneriatului public-privat, pentru a se obține venit; • ”Activitatea investițională” este definită ca fiind activitate de efectuare a investiției și de desfășurare a activității de întreprinzător în legătură cu această investiție pentru a se obține venit. De asemenea, noțiunea de ” investitor” vizează orice persoană fizică sau juridică încadrată în activitatea investițională pe teritoriul Republicii Moldova .

Potrivit legii sus-menționate, în Republica Moldova investițiile nu pot fi supuse discriminării în funcție de cetățenie, domiciliu, reședință, loc de înregistrare sau de activitate, stat de origine al investitorului sau al investiției sau din orice alt motiv. Investitorilor li se acordă condiții echitabile și egale de activitate, care exclud aplicarea de măsuri discriminatorii ce ar putea împiedica dirijarea, operarea, întreținerea, folosirea, fructificarea, achiziționarea, extinderea sau dispunerea investițiilor. Orice facilitate acordată, în conformitate cu legislația în vigoare, investitorilor pentru a contribui Ia realizarea politicii regionale, structurale, de mediu, de cercetare și de dezvoltare promovate de stat sau orice facilitate acordată unui investitor pentru promovarea investițiilor sale ce nu contravine prevederilor acordurilor internaționale la care Republica Moldova este parte, se respectă și nu constituie obiect al discriminării.

Autoritățile publice sînt obligate să respecte drepturile investitorilor acordate de lege. Investițiile nu pot fi expropriate ori supuse unor măsuri cu efect similar care privează, în mod direct sau indirect, investitorul de titlul de proprietate sau de controlul asupra investiției .

Dreptul Kaufland la restituirea TVA aferentă investițiilor capitale efectuate, urmează a fî analizat inclusiv prin prisma Constituției Republicii Moldova, care stabilește principiile generale și apărarea drepturilor fundamentale. în speță, potrivit Constituției dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului, sînt garantate.

Prevederile legale invocate urmează să fie aplicate și prin prisma jurisprudenței constante a Curții Constituționale a Republicii Moldova, și anume, în mod egal tuturor persoanelor aflate în situația prevăzută de ipoteza normei juridice - (Le. în cazul nostru, oferirea dreptului la restituirea TVA în cadrul activității investiționale, tară a constitui privilegii sau discriminări pe considerente arbitrare). în context, merită precizat faptul că, în sensul jurisprudenței constante a Curții Constituționale, înfrângerea principiului egalității și nediscriminării intervine atunci când se aplică un tratament juridic diferențiat unor situații egale, fără a exista o motivare obiectivă și rațională . Curtea menționează, de asemenea, că dreptul internațional ce vizează drepturile omului asigură atât dreptul la egalitate, cât și dreptul de a nu fî supus discriminării pe criteriile specifice enumerate.

Totodată, conform jurisprudenței constante a Curții Europene, pentru a se pune problema tratamentului inechitabil/discriminatoriu, trebuie să se constate o diferență de tratament între persoane plasate în situații comparabile. O asemenea diferență este discriminatorie dacă nu prezintă o justificare obiectivă și rezonabilă, respectiv dacă nu urmărește un scop legitim sau dacă nu există un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele folosite și scopul vizat (Schalkși Kopf c. Austriei, § 96, Burden c. Regatului Unit, § 60). Mai-mult, astfel cum s-a

reținut în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, principiul egalității nu înseamnă uniformitate, în sensul că la situații egale se aplică un tratament egal, iar la situații diferite tratamentul nu poate fi decât diferit. Cu alte cuvinte, acest principiu impune ca dispozițiile normei juridice să se aplice tuturor celor aflați în ipoteza normei, fără a institui privilegii sau discriminări pe considerente arbitrare.

Aplicarea justă a sarcinii fiscale (principiul echității) este un aspect dezvoltat pe larg atît în doctrina juridică, cît și în jurisprudența relevantă națională și internațională. Egalitatea în fața legii presupune că puterea statului de a impozita trebuie întotdeauna exercitată astfel încât sarcina fiscală să fie pe cât posibil egală pentru toți contribuabilii. Modul de impunere trebuie să fie nu doar unul legal, ci și proporțional, rezonabil, echitabil și să nu diferențieze impozitele/taxele datorate pe criteriul grupelor sau categoriilor de contribuabili. Or, restricționarea dreptului la restituirea TVA doar 'pentru o categorie de contribuabili, în detrimentul celor care, deși se aflata în situația prevăzută de ipoteza normei juridice (în cazul nostru, care efectuează investiții capitale în cadrul activității de întreprinzător), ar reprezenta o măsură de politică și administrativă care contravine principiului egalității/nediscriminării și principiului așezării juste și echitabile a sarcinii fiscale și care nu își poate găsi o justificare rezonabilă care să fundamenteze o eventuală discriminare negativă.

În atribuțiile SFS intră asigurarea aplicării unitare, corecte și nediscriminatorie a reglementărilor privind impozitele, taxele și alte venituri la bugetul public național date în competența sa, în vederea aplicării unui tratament echitabil tuturor contribuabililor .

Având în vedere cele de mai sus, conchide că prin oferirea Kaufland a dreptului de a valorifica restituirea TVA prevăzută de art.101^1 din CF, Onorata Instanță va asigura urmărirea scopului economic fundamentat și așteptarea legitimă a companiei de a desfășura activitatea de afaceri în condiții similare oferite altor companii. Or, restricționarea acestui drept pentru Kaufland, reprezintă o încălcare gravă a principiilor și .libertăților fundamentale consfințite de Constituție, inclusiv cel de asigurare a unui tratament echitabil, libertatea comerțului și activității de întreprinzător, protecția concurentei loiale, crearea unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție, inviolabilitatea investițiilor persoanelor fizice și juridice.

Limitarea dreptului de restituire a TVA în cazul Kaufland încalcă grav principiul neutralității taxei prevăzut de cadrul de armonizare agreat de Republica Moldova

Merită menționat faptul că Republica Moldova s-a angajat să atingă unele obiective strategice, cum ar fi armonizarea legislației naționale și adaptarea acesteia la standardele UE. În vederea accelerării procesului de integrare în UE, a fost încheiat Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, ratificat de Republica Moldova prin Legea nr.112/2014. Acordul respectiv trebuie privit ca o agendă de reformă pentru Moldova, bazată pe un program cuprinzător de aproximare a reglementărilor specifice domeniilor de interes strategice pentru Republica Moldova. în particular, potrivit art.57 din Acordul de Asociere și, respectiv, anexei VI la acesta, Republica Moldova urmează să își armonizeze gradual cadrul național de TVA la Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit art.183 al Directivei 2006/112/CE, subiectul impozabil are dreptul la restituirea TVA atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate. Statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea doar în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.

Restricționarea dreptului de restituire a TVA aferentă investițiilor efectuate încalcă grav principiul neutralității taxei prevăzut de Directivă. Or, regimul de deduceri vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

De asemenea, rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în stabilirea compatibilității legislației naționale din domeniul TVA cu legislația europeană este unul crucial și pentru țara noastră. Or, potrivit jurisprudenței consacrate a CJEU, refuzul neîntemeiat al rambursării TVA încălcă principiul neutralității fiscale sau principiul proporționalității. La fel ca dreptul de deducere, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii Europene, care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 35 și jurisprudența citată).

Dreptul de deducere și, prin urmare, la rambursare face parte integrantă din mecanismul TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 79 și jurisprudența citată].

Principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea sau rambursarea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA- Facturi), C-371/19, nepublicată, EU:C:2020:936, punctul 80 și jurisprudența citată).

Neadmiterea argumentelor de fond și de drept invocate de Kaufland contravine altor angajamentelor asumate de Republica Moldova. Argumentele derivate din o serie de acte legislative, astfel cum sunt incluse mai jos, solicită în mod expres instituțiilor statului asigurarea reglementării activității economice și administrării proprietății publice ce le aparține în condițiile legii; libertății comerțului și activității de întreprinzător; protecției concurenței loiale, creării unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție; inviolabilității investițiilor persoanelor fizice și juridice, inclusiv străine.

Constituția Republicii Moldova din 29 iulie 1994 stabilește principiile generale și apărarea drepturilor fundamentale, în speță potrivit Constituției: • Economia Republicii Moldova este o economie de piață, de orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în concurență liberă; • Statul trebuie să asigure anumite deziderate precum reglementarea activității economice și administrarea proprietății publice ce-i aparține în condițiile legii; libertatea comerțului și activității de întreprinzător, protecția concurenței loiale, crearea unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție; inviolabilitatea investițiilor persoanelor fizice și juridice, inclusiv străine; • Dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului, sînt garantate.

Totodată, potrivit Legii cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător nr. 235/2006 reglementarea activității de întreprinzător are loc pe baza respectării următoarele principii: • previzibilitatea reglementării activității de întreprinzător; • transparența decizională și transparența reglementării activității de întreprinzător; • analiza impactului de reglementare; • reglementarea materială și procedurală a inițierii, desfășurării și lichidării afacerii prin acte legislative; • echitabilitatea (proporționalitatea) în raporturile dintre stat și întreprinzător.

Mai mult, potrivit Legii nr.235/2006 activitatea instituției abilitate prin lege cu funcții de reglementare și de control în relațiile cu întreprinzătorii trebuie să fie proporțională asigurării intereselor societății și protecției drepturilor întreprinzătorilor. Instituțiile abilitate prin lege cu funcții de reglementare și de control nu vor întreprinde acțiuni în exces necesităților atingerii scopurilor societății. La efectuarea controlului, organele de control vor ține cont de anumite principii precum legalitatea și respectarea competenței stabilite de lege, dar și de tratarea dubiilor apărute la aplicarea legislației în favoarea întreprinzătorului (art. 15 și art. 16 din Legea nr.235 din 20.07.2006).

Legea cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător nr. 81/2004 oferă anumite garanții investitorilor străini, precum: • Garanția respectării drepturilor investitorului - autoritățile publice sînt obligate să respecte drepturile investitorilor acordate de lege. Iar în cazul vătămării unui drept al investitorului de către o autoritate publică, acesta este îndreptățit să solicite înlăturarea încălcării și repararea pagubei. • Garanția contra exproprierii investițiilor sau contra unor alte acțiuni similare - investițiile nu pot fi expropriate ori supuse unor măsuri cu efect similar care privează, în mod direct sau, indirect, investitorul de titlul de proprietate sau de controlul asupra investiției. • Garanția reparării prejudiciului - investitorul beneficiază, în conformitate cu legislația în vigoare, de dreptul la repararea prejudiciului cauzat prin încălcarea drepturilor sale, inclusiv prin acte, ce îl lezează în drepturi și interese, adoptate de autoritatea publică sau prin alte acțiuni nelegitime ale acesteia.

Prin Hotărârile Curții Constituționale , care pot fi relevante solicitării reclamantului, Curtea a reținut următoarele momente: Potrivit art.54 din Constituție, în Republica Moldova nu pot fi adoptate legi care ar suprima sau ar diminua drepturile și libertățile fundamentale ale omului și cetățeanului. Exercițiul . drepturilor și libertăților nu poate fi supus altor restrângeri decât celor prevăzute de lege, care corespund normelor unanim recunoscute ale dreptului internațional și sunt necesare în interesele prevăzute de lege. Restrângerea trebuie să fie proporțională cu situația care a determinat-o și nu poate atinge existența dreptului sau a libertății. Curtea Constituțională a recunoscut în practica sa necesitatea respectării principiului proporționalității ingerinței statale ca fiind o cerință imperativă. • Potrivit principiilor fundamentale consacrate în art.9 alin.(3) din Constituție, factorii de bază ai economiei Republicii Moldova sînt piața, libera inițiativă economică și concurența loială. în exercitarea acestor principii statul trebuie să asigure reglementarea activității economice, libertatea comerțului și activității de întreprinzător, protecția concurenței loiale, crearea unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție, protejarea intereselor naționale în activitatea economică, financiară și valutară, sporirea numărului de locuri de muncă, crearea condițiilor pentru creșterea calității vieții, inviolabilitatea investițiilor persoanelor fizice și juridice, inclusiv străine.

Potrivit Acordului semnat între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României privind promovarea și protejarea reciprocă a investițiilor , Republica Moldova și-a asumat de a: • Proteja pe teritoriul său investițiile efectuate de către investitorii din România și de a nu obstrucționa, în nici un fel, prin măsuri arbitrare sau discriminatorii, conducerea, folosirea,

utilizarea sau repatrierea capitalului, înstrăinarea și dreptul de dispoziție asupra investițiilor, cât și asupra societăților locale, asocierilor sau firmelor în care sau făcut aceste investiții; • Asigura un tratament just și echitabil ne teritoriul său investitorilor din România.

Astfel, prin solicitarea restituirii TVA aferente investiției capitale efectuate în unul din magazinele sale, Kaufland a urmărit un scop economic fundamentat și așteptarea legitimă de a se bucura de libera inițiativă economică, de libertatea activității de întreprinzător, de existența unui mediu favorabil valorificării tuturor factorilor de producție, de inviolabilitatea investițiilor sale, de protejare a concurenței loială. Or, neadmiterea solicitărilor incluse în prezenta cerere, reprezintă un mod abuziv de privare a dreptului la proprietate privată și încalcă grav garanția contra exproprierii investițiilor sau contra unor alte acțiuni similare consfințite de legislația Republicii Moldova, încalcă principiul proporționalității și contravine obligațiilor asumate de către Republica Moldova.

Sumând cele incluse în prezenta cerere, consideră concludente următoarele argumente în vederea acordării dreptului Kaufland de a beneficia de restituirea TVA aferentă investiției capitale efectuate (argumente care indică cert ilegalitatea și anulabilitatea Actului de control (în partea indicată mai sus), a Deciziei 1 și a Deciziei 2): • Activitatea desfășurată de Kaufland se încadrează în activitatea de prestări servicii prin prisma explicațiilor oficiale emise. Or, singura autoritate de stat cu drept de clasificare a unui gen de activitate economică este BNS, care în scopurile clasificării include activitatea comercială în sfera serviciilor. Totodată, legitimitatea atribuirii activității desfășurate de Kaufland sferei serviciilor și, implicit, dreptului său la restituirea TVA, este una confirmată și de către Comisia parlamentară economie, buget și finanțe, dar și de Ministerul Dezvoltării Economice și Digitalizării prin explicațiile oficiale emise în adresa Kaufland. • Activul (investiția capitală) pentru care Kaufland solicită restituirea TVA întrunește toate condițiile de eligibilitate stabilite de legiuitor în vederea acceptării restituirii. • Abordarea SFS de a aprecia natura activității economice desfășurată de Kaufland prin prisma noțiunilor incluse în diferite acte normative, nu este una de natură să justifice concluzia prin care activitatea Kaufland nu s-ar încadra în sfera serviciilor. Mai mult, o astfel de abordare contravine principiilor legiferării și reprezintă un mod nejustificat de suprimare a atribuțiilor BNS, încălca toate regulile și principiile funcționale în vederea aprecierii/clasificării activității economice desfășurate de contribuabil. • În cadrul examinării dreptului la restituire, Onorata Instanță urmează să țină cont de intenția de fond a legiuitorului transpusă în prevederile art. 101^1 din CF. • Eventualele neclarități ale SFS legate de activitatea desfășurată de Kaufland în scopul aplicării art. 101^1 din CF nu trebuie, sub nici o formă, să restricționeze dreptul Kaufland la restituirea TVA. Mai mult, dreptul Kaufland de a beneficia de restituirea TVA aferentă investiției capitale efectuate este unul justificat inclusiv și de principiul legiferat de legislația națională „in dubio contra fiscum", menit să protejeze contribuabilul de eventualele îndoieli sau ambiguități în aplicarea normelor legislative. • Actele emise de SFS în raport cu controlul efectuat la Kaufland nu corespund cerințelor impuse de legislație în raport cu conținutul acestora. • Restricționarea dreptului la restituirea TVA, reprezintă o încălcare gravă a principiilor și libertăților fundamentale consfințite de Constituție, inclusiv cel de asigurare a unui tratament echitabil, libertatea comerțului și activității de întreprinzător, protecția concurenței loiale, crearea unui cadru favorabil valorificării tuturor factorilor de producție, inviolabilitatea investițiilor persoanelor fizice și juridice. • Limitarea dreptului de restituire a TVA în cazul Kaufland încalcă grav principiul neutralității taxei prevăzut de cadrul de armonizare agreat cu Uniunea Europeană. • Neadmiterea argumentelor de fond și de drept incluse în prezenta cerere de către instanța de judecată ar contravine altor angajamentelor asumate de Republica Moldova.

Prin urmare, reclamantul solicită anularea Actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 (în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea Kaufland de restituire a T.V.A. în sumă de 36.908.715,79 lei), Deciziei SFS nr. 24/516/T/512 din 22 februarie 2024, Deciziei SFS nr. 754/1 15 din 20 mai 2024 și obligarea SFS să emită o decizie favorabilă cu privire la restituirea T.V.A. în sumă de 36.908.715,79 lei.

La data de 23 august 2024, din partea pârâtului Serviciul Fiscal de Stat a parvenit referința pe marginea cererii de chemare în judecată prin care solicită respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată. (f.d.84-90)

În motivarea poziției sale a indicat că, întru respectarea pct. 7 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată aprobat prin Hotărârea de Guvern nr. 93/2013 (în continuare Regulament), reclamanta s-a adresat către SFS cu cerere privind restituirea TVA aferent investițiilor (cheltuielilor) capitale conform prevederilor art. 101^1 alin. (1) din Codul fiscal.

Notează că, având ca temei cererea supra menționată, autoritatea fiscală, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-155472/18 din 18.01.2024, adusă la cunoștința reclamantei în aceeași zi, fapt demonstrat prin semnătura ologrefa aplicată pe exemplarul anexat la materialele dosarului administrativ, a inițiat control fiscal la SRL „Kaufland" prin metoda de verificare tematică cu examinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/08/2018-L/02/2023, aferentă investițiilor (cheltuielilor) capitale conform prevederilor art. 101^1 alin. (1) din Codul fiscal și a Regulamentului.

Susține că, în urma examinării operațiunii administrative supra enunțate, stabilind faptul că agentul economic nu întrunește condițiile cumulative care ar justifica restituirea sumei TVA solicitate, conform pct. 3 din partea dispozitivă al actului de control fiscal nr. 5-729049 din 24.01.2024, s-a propus a respinge cererea de restituire a TVA în sumă de 36 908 715,79 lei.

Menționează că, aferent concluziei menționate, SRL „Kaufland” și-a manifestat dezacordul în baza motivelor de fapt și de jure formulate în dezacordul nr. 281 datat cu 07.02.2024 la care a fost anexat inclusiv și răspunsul Biroului Național de Statistică nr. 05-06/02 din 02.02.2024.

Iar, analizând argumentele indicate în dezacord în contrapunere cu poziția exprimată de SFS în actul de control precitat, ultima a decis menținerea poziției de respingere a cererii de restituire a TVA, fapt exprimat în actul administrativ defavorabil - Decizia SFS nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024.

Decizia nominalizată a fost adusă la cunoștința reclamantei la data de 26.02.2024, fapt dovedit prin semnătura aplicată pe exemplarul eliberat reclamantei.

Nefiind de acord cu cele indicate în actul administrativ supra menționat, în temeiul contestației nr. 1064 din 22.03.2024, reclamanta a reiterat poziția sa privind admiterea revendicării de restituire a sumei TVA, argumentând prin următoarele:• activitatea desfășurată de SRL „Kaufland” se încadrează în activitatea de prestări servicii prin prisma explicațiilor oficiale emise; • autoritatea de stat cu drept de clasificare a unui gen de activitate economică este Biroul Național de Statistică, care include activitatea comercială în sfera serviciilor, iar activitatea desfășurată de SRL „Kaufland” se încadrează în activitatea de prestări servicii, poziție confirmată și de către Comisia Parlamentară Economie, Buget și Finanțe cât și de Ministerul Dezvoltării Economice și Digitalizării; • activul (investiția capitală) pentru care entitatea solicită restituirea TVA din buget, întrunește toate condițiile de eligibilitate stabilite de legiuitor în vederea acceptării restituirii; • abordarea Serviciului Fiscal de Stat de a aprecia activitatea economică desfășurată de SRL „Kaufland” prin prisma diferitor acte normative, nu justifică concluzia prin care activitatea entității nu se încadrează în sfera serviciilor; • Serviciul Fiscal de Stat în cadrul examinării dreptului de restituire urma să țină cont de intenția de fond a

legiuitorului transpusă în prevederile art. 101[1] din Codul fiscal; • actele emise de Serviciul Fiscal de Stat în raport cu controlul efectuat la SRL „Kaufland” nu corespund cerințelor impuse de legislație în raport cu conținutul acestora; • limitarea dreptului de restituire a TVA încalcă principiul neutralității taxei prevăzute de cadrul de armonizare agreat cu UE.

Iar, în urma analizei argumentelor invocate, prin Decizia nr. 754/115 din 20.05.2024, factorii de decizie ai SFS au decis respingerea contestației ca fiind neîntemeiată, în baza argumentelor faptice și de drept menționate în aceasta. Decizia pe marginea contestației a fost remisă în adresa reclamantei prin intermediul oficiului poștal și recepționat de entitate la data de 28.05.2024, fapt confirmat prin semnătura aplicată pe avizul de recepție nr. DS8001541634AR, anexat la materialele cauzei.

A indicat că, analizând solicitarea SRL „Kaufland” privind restituirea TVA din buget în sumă de 36 908 715,79 lei pentru perioadele fiscale L/08/2018/-L/02/2023, aferente investițiilor (cheltuielilor) capitale, efectuate la crearea magazinului comercial amplasat la adresa mun. Chișinău, bd. Mircea cel Bătrân nr. 25/1, ultima a fost declarată nefondată ori, aceasta nu se încadrează în limitele legale reglementate la art. 101[1] alin. (1[1]) din Codul fiscal, deoarece activul dat nu este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări.

Potrivit art. 101[1] alin. (1[1]) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile alin.(l), agenții economici care sînt înregistrați în calitate de plătitori de T. V.A. și care, începînd cu 1 mai 2015, efectuează investiții (cheltuieli) capitale în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări au dreptul la restituirea sumei T. V.A. Restituirea TVA nu se efectuează pentru clădiri cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări care se află în curs de execuție sau conservare, ci doar pentru clădirile cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări care sînt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale.

În susținerea poziției de respingere a cererii reclamantei, consideră necesar de a face referire la următoarele noțiuni pertinente speței, și anume, în conformitate cu prevederile art. 93 pct. 3), pct. 4) și pct. 18) din Codul fiscal: • livrare de mărfuri - transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepția mijloacelor bănești, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gaj ist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului și de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision; • livrare (prestare) de servicii - activitate de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional, transmiterea cu plată sau gratuit a drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri, obiecte ale proprietății industriale și obiecte ale dreptului de autor și ale drepturilor conexe; activitate de executare cu plată sau gratuit a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări; • investiții (cheltuieli) capitale - costuri și cheltuieli suportate de către agentul economic în legătură cu reparația capitală, crearea și/sau procurarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale destinate utilizării în procesul de producție (prestare servicii/executare lucrări), care nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar urmează a fi atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale.

Prin urmare, reieșind din prevederile Codului fiscal citate supra, în vederea atribuirii cheltuielilor în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări, la investiții (cheltuieli) capitale, este necesar să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: - costurile și cheltuielile sunt suportate de către agentul economic în legătură cu crearea și/sau procurarea mijloacelor fixe; - mijlocul fix creat este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări; - costurile și cheltuielile suportate să nu se reflecte în rezultatele perioadei curente, dar să fie atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale; - clădirile sunt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale.

Succesiv, raportând norma expusă la circumstanțele aferente cazului examinat, s-a constat că genul principal de activitate practicat de SRL „Kaufland" este comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare preponderentă de produse alimentare, produse nealimentare, băuturi și tutun, iar activul (magazin comercial amplasat la adresa bd. Mircea cel Bătrân nr.25/1), pentru care entitatea a solicitat restituirea TVA, este destinat comerțului cu amănuntul.

În acest context, menționează că investițiile efectuate în clădiri destinate desfășurării activității de comerț - „livrare de mărfuri", nu pot fi asimilate investițiilor în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări, și, respectiv, nu pot fi încadrate în sensul normei art. 101 alin.(1) din Codul fiscal.

Menționează că concluzia respectivă, este fundamentată și de alte prevederi și noțiuni reglementate de Codul fiscal, examinate în ansamblu și în coroborare.

Prin urmare, reieșind din forma juridică, dar și din esența economică a noțiunilor expuse supra, constată că activitatea de comerț se încadrează în noțiunea de livrare de mărfuri.

Respectiv, activitatea ce vizează comercializarea mărfurilor nu poate fi calificată drept o activitate de livrare (prestare) de servicii.

Totodată, conform Legii nr. 100/2017 cu privire la actele normative: - Dispozițiile generale ale actului normativ sunt prevederile care explică termeni (noțiuni) și definesc concepte, [art.45 alin.(1) lit. c)]; - Dispozițiile de conținut sunt reglementările în fond ale raporturilor sociale care formează obiectul actului normativ, [art.46 alin.(1)]; - Dacă o noțiune sau un termen poate avea înțelesuri diferite, în proiect se stabilește semnificația acestuia în context pentru a asigura înțelegerea corectă a noțiunii sau a termenului respectiv și pentru a evita interpretările neuniforme, [art.54 alin.(5)].

De regulă, noțiunile oferite într-un act normativ, se aplică în scopul explicării termenilor din actul respectiv, fiind aplicat textul: „în sensul prezentei legi, termenii utilizați semnifică următoarele, etc".

Astfel, noțiunile Codului fiscal se aplică în scopul impozitării, fără modificarea statutului juridic al persoanelor juridice și fizice prevăzut de legislația în vigoare: [...] [art.5, preambul]; - în sensul prezentului titlu, se definesc următoarele noțiuni: [...] [art.12, preambul]; - în scopul exercitării administrării fiscale, se definesc următoarele noțiuni [...] [art. 129, preambul].

Prin urmare, în contextul în care Codul fiscal definește noțiunea unui termen aplicabil speței examinate, aceasta se aplică „ de jure " în raport cu toate conceptele acestuia, respectiv, în mod similar este aplicabilă și aferent art.101 alin.(1^1) din Codul fiscal.

În aceste condiții, având în vedere că actul normativ, potrivit principiilor reglementate, se examinează în ansamblu și urmând scopul actului normativ, Serviciul Fiscal de Stat reține drept nefondat argumentul reclamantului cu privire la neacceptarea noțiunilor din Codul fiscal în sensul aplicării art. 101^1 din Codul fiscal.

În aceeași ordine de idei, SFS consideră nefondată mențiunea reclamantei că, „intenția legiuitorului expusă la art. 101^1 din Codul fiscal, prin prisma notei informative la proiectul de lege, este alta decât cea rezultată din acțiunile Serviciului Fiscal de Stat”.

Notează că, potrivit Legii nr. 71/2015 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, art.101^1 din Codul fiscal, a fost completat cu alin. (1^1), cu următorul cuprins: „Prin derogare de la prevederile alin.(1), agenții economici care sunt înregistrați în calitate de plătitori de TVA și care, începând cu 1 mai 2015, efectuează investiții (cheltuieli) capitale în clădiri de producție (destinate producerii mărfurilor sau serviciilor) au dreptul la restituirea sumei TVA. Restituirea TVA nu se efectuează pentru clădiri de producție care se află în curs de execuție sau conservare, ci doar pentru clădirile de producție care sunt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale.”

Potrivit notei informative a Legii respective rezultă că intervenția normativă urmărea stimularea investițiilor în active productive, prin extinderea mecanismului de restituire a TVA la investiții (cheltuieli) capitale și pentru clădirile de producție. Respectiv, nota informativă nu denotă intenția legiuitorului de a include activitatea de comerț în art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal. Or, argumentele din nota informativă concludent și pertinent fac referire la clădiri de producție și active productive.

Aferent argumentului precum că, posibilitatea de a beneficia de restituirea TVA conform art. 101^1 din Codul fiscal pe motiv că activitatea desfășurată de Companie prin intermediul activului pentru care s-a solicitat restituirea TVA reprezintă prestare de servicii, conform celor confirmate de Biroul Național de Statistică, Ministerul Dezvoltării Economice și Digitali zării, Comisia Parlamentară Economie, buget și finanțe, expune următoarele.

Potrivit art. 3 alin. (5) din Codul fiscal, interpretarea (explicarea) prevederilor prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta este de competența autorității care le-a adoptat dacă actul respectiv nu prevede altfel. Orice interpretare (explicare) urmează a fi publicată în mod oficial.

Totodată, conform art. 71 din Legea 100/2017, interpretarea actelor normative se efectuează cu scopul clarificării sensului unui act normativ sau al unor dispoziții din acesta. Prin interpretare se oferă soluții juridice de aplicare a normei de drept în sensul exact al acesteia. Interpretarea este oficială când se efectuează prin acte normative de interpretare sau prin acte de aplicare a normelor de drept de către instituțiile abilitate.

La fel, art. 72 alin. (2) din Legea 100/2017 prevede că, interpretarea oficială a legilor, altele decât cele menționate la alin. (1), se realizează de către Parlament prin adoptarea legilor de interpretare.

Prin urmare, interpretarea actului normativ o poate face exclusiv organul emitent, în cazul din speță, Parlamentul Republicii Moldova, prin prisma instrumentelor citate supra.

Aferent scrisorii Comisiei economie, buget și finanțe CEB 05 nr. 82 din 15.03.2024 din cadrul Parlamentului RM, specifică că, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 797 din 02.04.1996 pentru adoptarea Regulamentului Parlamentului, comisiile permanente emit, de asemenea, avize consultative în vederea asigurării aplicării uniforme a legislației, care nu pot fi folosite ca probe în instanțele de judecată.

Referitor la „interpretarea normei fiscale prin prisma Clasificatorului Biroului Național de Statistică”, precizează că Ordinul Biroului Național de Statistică cu privire la aprobarea Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei, este aprobat în temeiul art. 26 din Legea nr.93/2017 „Cu privire la statistica oficială”, potrivit căruia autoritatea centrală în domeniul statisticii elaborează, aprobă și implementează clasificatoare și nomenclatoare utilizate în scopuri

statistice, racordate la standardele internaționale. Clasificatoarele și nomenclatoarele se elaborează de autoritatea centrală în domeniul statisticii în colaborare cu autoritățile administrației publice vizate.

În susținerea ideii expuse, evidențiază că și unele extrase din CAEM-2, stabilesc că, obiectivul principal al CAEM-2 este de a oferi statisticienilor un set de categorii de activități economice care pot fi, utilizate în colectarea și prezentarea datelor statistice clasificate activități economice. Utilizarea CAEM-2 în alte scopuri decât cele statistice ține de responsabilitatea instituțiilor respective.

CAEM-2 este o clasificare a activităților economice și nu o clasificare a bunurilor și serviciilor.

Mai mult, CAEM-2 vine cu interpretări în ceea ce privește clasificarea activităților economice și cum diferențiază noțiunea de „Producție" și "Comerț" după cum urmează: Producția - este o activitate care are drept rezultat un produs. Termenul este utilizat cu referire la întreaga gamă a activităților economice. Termenul nu este exclusiv pentru sectorul agricol, extractiv sau de prelucrare. El este folosit, de asemenea, și pentru sectorul serviciilor. In funcție de ramura de activitate se pot utiliza termeni mai specifici pentru a defini producția: prestarea de servicii, prelucrare, fabricare etc., în dependență de sfera de activitate. Comerț cu ridicata și cu amănuntul - această secțiune include comerțul cu ridicata și cu amănuntul (adică vânzarea fără transformare) a oricărui tip de mărfuri și prestarea serviciilor auxiliare vânzării mărfurilor. Comerțul cu ridicata și cu amănuntul sunt etapele finale ale distribuirii mărfurilor. Vânzarea fără transformare este considerată aceea care include operațiile obișnuite (manipulările) asociate comerțului, de exemplu sortarea, trierea și asamblarea mărfurilor, mixarea (amestecarea) bunurilor (de exemplu, vin sau nisip), îmbutelierea (cu sau fără curățarea în prealabil a sticlelor), ambalarea, porționarea și reambalarea pentru distribuirea în loturi mai mici, depozitarea (fie că implică ori nu refrigerare sau congelare), curățarea și uscarea produselor agricole, tăierea panourilor din lemn sau a tablei, ca activități secundare."

Totodată, potrivit Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2023, venituri din prestarea serviciilor reprezintă venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp (de exemplu, venituri din serviciile de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

Astfel, Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM-2) este destinat clasificării și codificării activităților economice și informațiilor despre acestea.

Succesiv, în partea ce ține de referințe la prevederile Clasificatorului statistic al produselor (bunurilor și serviciilor) al Republicii Moldova (CSPM Rev.2), în scopul calificării comerțului cu amănuntul de mărfuri drept prestare de servicii, Consideră că invocarea acestora este irelevantă în stabilirea sferei de aplicare a Codului fiscal și de realizare a dreptului la restituirea TVA la efectuarea investițiilor capitale în clădiri, deoarece, în acest sens se aplică noțiunile definite în art.93 din Codul fiscal.

Suplimentar, în ceea ce privește respectarea și aplicarea principiilor/drepturilor internaționale, este de precizat că armonizarea legislației naționale cu Directivele Uniunii Europene are loc gradual.

Respectiv, în situația în care la momentul actual și în măsura în care Directivele Uniunii Europene nu sunt transpuse în legislația națională, se aplică aceasta din urmă, în vigoare la data aplicării.

Totodată, calificarea procesului de comercializare a mărfurilor drept prestare a serviciilor contravine prevederilor Codului civil nr. 1107/2002.

Regimul juridic al contractului de vânzare-cumpărare este reglementat de Cartea a Treia, Titlul III, Capitolul I din Codul civil. Respectiv, prin contract de vânzare-cumpărare, o parte (vânzător) se obligă să predea un bun în proprietate celeilalte părți (cumpărător), iar aceasta se obligă să preia bunul și să plătească prețul convenit, [art. 1108 alin.(1)];

Vânzătorul se obligă să remită, concomitent cu predarea bunului, documentele referitoare la bun, prevăzute de lege, dacă în contractul de vânzare-cumpărare nu este prevăzut altfel, [art. 1108 alin.(2)];

Dacă prețul nu este indicat direct în contractul de vânzare-cumpărare, părțile pot conveni asupra modului de determinare a lui. [art. 1108 alin.(3)].

Totodată, conform art. 1375 alin. (1) și (2) din Codul civil, prin contractul de prestări servicii, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar aceasta se obligă să plătească retribuția convenită. Obiectul contractului de prestări servicii îl constituie serviciile de orice natură.

La fel, conform Legii nr,231/2020 cu privire la comerțul interior, se definesc următoarele noțiuni: Comerț cu amănuntul - formă de comerț în care produsele se vând direct consumatorilor pentru consum final, cu excepțiile prevăzute expres de lege. Serviciu comercial - constituie orice activitate (prestație) aferentă participării la circuitul comercial fără a antrena un schimb fizic de bunuri materiale, efectuată în scopul satisfacerii unor necesități ale consumatorului final.

Corespunzător, Legea nr.231/2020 nemijlocit stabilește o distincție clară și certă între comerț și prestări servicii. Or, în sensul Legii nr. 231/2020, activitatea, care are drept scop vinderea produselor către consumatori, nu constituie serviciu.

Reieșind din cele menționate și dat fiind faptul că, activul (magazin comercial) amplasat pe adresa mun. Chișinău bd. Mircea cel Bătrân nr.25/1, este destinat pentru comercializarea cu amănuntul a mărfurilor și nu este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări, se constată că, SRL „Kaufland" nu întrunește condițiile prevăzute de art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal, prin urmare, nu este în drept să beneficieze de restituirea TVA aferentă investițiilor (cheltuieli) capitale efectuate la crearea activului menționat.

Având în vedere cele menționate, Decizia nr.24/516/T/512 din 22.02.2024 cu privire la respingerea cererii privind restituirea TVA din buget, a fost emisă în conformitate cu legislația fiscală în vigoare.

Cu referire la solicitarea reclamantei privind anularea actului de control fiscal nr. 5-729049 din 24.01.2024 și a Deciziei SFS nr. 754/115 din 20.05.2024 pe marginea contestației, menționează următoarele.

Face referire la prevederile art. art. 15 alin. (1), (2), 17, 5 Cod administrativ.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat concluzionează că pretențiile reclamantei privind anularea operațiunilor administrative supra menționate sunt neîntemeiate, deoarece acestea nu reprezintă acte administrative, dar acte preparatorii, iar acestea, în cauză nu produc nici un efect juridic în privința persoanei care l-a solicitat, nefiindu-i vătămate careva drepturi ale acesteia prin activitatea administrativă.

Prin urmare, coroborând circumstanțele de drept cu circumstanțele de fapt, consideră că acțiunile Serviciului Fiscal de Stat au fost întreprinse în conformitate cu legislația în vigoare, actele administrative supuse contestării nefiind pasibile anulării.

Prin urmare, în temeiul art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ Serviciul Fiscal de Stat, solicită respingerea cererii de chemare în judecată înaintată de SRL „Kaufland”, ca fiind neîntemeiată.

În ședința de judecată:

În ședința de judecată reprezentanții reclamantului SRL ”Kaufland”, avocatul Pașatii Iulian și avocata stagiară Petco Nicoleta, au susținut acțiunea depusă și au solicitat admiterea acesteia.

În ședința de judecată reprezentantul autorității publice pârâte Serviciul Fiscal de Stat, Pantaz Sandu, a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată.

Aprecierea instanței de judecată:

Examinând acțiunea reclamantului SRL ”Kaufland”, audiind explicațiile participanților la proces, studiind argumentele pârâtului, probele administrate în ansamblul şi interconexiunea lor, normele legii aplicabile, instanța de judecată constată că acțiunea este admisibilă şi pasibilă de a fi respinsă, din următoarele considerente.

Conform prevederilor art. 189 alin. (1) şi (2) din Codul administrativ, 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 când autoritatea publică nu a soluţionat în termen legal o cerere.

Conform art. 2 alin. (1) din Codul administrativ, prevederile prezentului cod determină statutul juridic al participanţilor la raporturile administrative, atribuţiile autorităţilor publice administrative şi ale instanţelor de judecată competente pentru examinarea litigiilor de contencios administrativ, drepturile şi obligaţiile participanţilor în procedura administrativă şi cea de contencios administrativ.

Conform art. 3 din Codul administrativ, legislaţia administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activităţii administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor şi a libertăţilor prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ţinându-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept.

Conform art. 18 din Codul administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanţilor, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia.

Referitor la admisibilitatea acțiunii.

În sensul art.20 și art.189 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană poate înainta o acțiune în contencios administrativ, dacă revendică încălcarea prin activitatea administrativă a unei autorități publice a unui drept legitim sau a unei libertăți stabilită prin lege. Cu privire la acțiunea în contencios administrativ decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform Codului administrativ.

Conform art. 5 din Codul administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale,

precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

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

Articolul 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ prevede că, actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligaţii, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Prin urmare, actul nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024, decizia nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024 și decizia nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat – sunt acte administrative individuale defavorabile emise în privința reclamantului SRL ”Kaufland”.

Instanța de judecată reține că, admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

Conform art. 17 din Codul administrativ, prevede că, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Conform art. 39 din Codul administrativ, controlul judecătoresc al activității administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

Instanța menționează că la art. 17 se dă noțiunea dreptului vătămat, în sens material, iar noțiunea ”*revendică încălcarea*” din dispozițiile normelor art. 189 și art. 207 alin. (1) lit. e) Cod administrativ, relevă un aspect procesual și se referă la dreptul reclamantului de a înainta acțiunea în contencios administrativ.

Reclamantul are dreptul la înaintarea acțiunii în contencios administrativ ori de câte ori se deduce la o examinare în prima facie - circumstanțele din cererea sa, acte, dosar administrativ etc. – probabilitatea (posibilitatea) lezării unui drept al său prin actul administrativ individual contestat.

Probabilitatea că dreptul subiectiv ar putea fi vătămat este prezumată de fiecare dată când o persoană este destinatar (art. 11 alin. (2) enunțul 1) al actului administrativ individual defavorabil sau este terț.

Reclamantul SRL ”Kaufland” este destinatarul actelor administrative individuale contestate.

Noțiunea „revendică încălcarea” nu echivalează cu noțiunea „vătămarea dreptului”.

”Revendicarea încălcării” justifică dreptul reclamantului în sens procesual de a înainta acțiunea în contencios administrativ, iar „vătămarea dreptului” se dovedește prin probațiune, fiind o problemă de fond.

Astfel, constatarea vătămării dreptului de fiecare dată trebuie să fie un element de fond, altfel, acțiunea trebuie examinată în fond de către instanța competentă pentru a nu îngrădi accesul la justiție (art. 6 CEDO, 20 Constituția RM, art. 39 CA).

În conformitate cu art. 191 alin. (1) din Codul administrativ, cu excepţia cazurilor prevăzute la alin. (2) şi (3), judecătoriile soluţionează în fond toate acţiunile în contencios administrativ.

În temeiul art. 191 alin.(1) din Codul administrativ, controlul de legalitate a actelor Serviciului Fiscal de Stat este de competența Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, or aceste acte nu se regăsesc în excepțiile de la alin.(2) și (3) a art. 191 din Codul administrativ.

Astfel, acțiunea în contencios administrativ este înaintată de reclamant cu respectarea competenței jurisdicționale și teritoriale.

Acțiunea înaintată de către reclamant reprezintă o acțiune în contestare, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ. Or, obiectului acțiunii în contestare constă în anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual.

În sensul enunțat, art. 209 alin. (1) din Codul administrativ prevede că, acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art.165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se aplică corespunzător.

Urmează a fi reținut că, actul Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 a fost adusă la cunoștința reclamantului la data de 24 ianuarie 2024, iar la data de 07 februarie 2024, reclamantul a depus dezacordul la actul de control nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024. (f.d. administrativ 12-16,17-29)

La data de 22 februarie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 24/516/T/512 din 22 februarie 2024, care a fost adusă la cunoștința reclamantului la data de 26 februarie 2024. (f.d. administrativ 43-45)

La data 22 martie 2024, a fost înregistrată contestația formulată de reclamantul SRL ”Kaufland” împotriva deciziei nr. 24/516/T/512 din 22 februarie 2024 (f.d. 52-60), care a fost respinsă prin decizia nr. 754/115 din 20 mai 2024. (f.d. administrativ 38-42)

Astfel, acțiunea în contencios administrativ privind anularea actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA, a deciziei nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024, a deciziei nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat a fost depusă la data 21 iunie 2024, fapt care denotă respectarea termenului de înaintare a acțiunii de către reclamantul SRL ”Kaufland”.

Instanța de judecată ajunge la concluzia că, acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Kaufland” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA, a deciziei nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024, a deciziei nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual favorabil cu privire la restituirea TVA în sumă de 36 908 715,79 lei, întrunește condițiile pentru admisibilitate a unei acțiuni în contenciosul administrativ și respectiv, este pasibilă de examinare în fond.

Referitor la temeinicia acțiunii.

În speță, din materialele dosarului instanţa de judecată reţine că, prin actul nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 emis de Direcția general control a Serviciului Fiscal de Stat, conform pct. 3 din partea dispozitivă a actului sus numit, cererea de restituire TVA în sumă de 36 908 715,79 lei, înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat cu număr 94-R din 12 ianuarie 2024, s-a respins din motivul neîntrunirii cerințelor art.101^1 alin.(1^1) din Codul fiscal. (f.d. administrativ 12-16)

Reclamantul SRL „Kaufland” și-a manifestat dezacordul în baza motivelor de fapt și de jure formulate în dezacordul din 07 februarie 2024 la actul de control nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024. (f.d. administrativ 17-29)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 24/516/T/512 din 22 februarie 2024 „Cu privire la respingerea cererii de solicitare a restituirii TVA din buget”, s-a respins cererea entității nr.94-R din 12 ianuarie 2024 privind restituirea TVA pentru perioadele fiscale L/08/2018-L/02/2023 în sumă de 36 908 715,79 lei, aferentă investițiilor (cheltuielilor) capitale, efectuate în centrul comercial amplasat pe adresa mun. Chișinău, bd. Mircea cel Bătrân nr.25/1. (f.d. administrativ 43-45)

La data 22 martie 2024, a fost înregistrată contestația formulată de reclamantul SRL ”Kaufland” împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 24/516/T/512 din 22 februarie 2024 „Cu privire la respingerea cererii de solicitare a restituirii TVA din buget”, care prin decizia nr. 754/115 din 20 mai 2024 emisă de Serviciul Fiscal de Stat a fost respinsă. (f.d. 52-60, f.d. administrativ 38-42)

Prin urmare, la data de 21 iunie 2024, reclamanta SRL „Kaufland” s-a adresat cu acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA, a deciziei nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024, a deciziei nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual favorabil cu privire la restituirea TVA în sumă de 36 908 715,79 lei. (f.d.3-27,29-40)

Instanța de judecată reține că, în temeiul art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile alin. (1), agenții economici care sunt înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A. și care, începând cu 1 mai 2015, efectuează investiții (cheltuieli) capitale în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări au dreptul la restituirea sumei TVA. Restituirea TVA nu se efectuează pentru clădiri cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări care se află în curs de execuție sau conservare, ci doar pentru clădirile cu destinație de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări care sunt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale.

Instanța de judecată notează următoarele noțiuni pertinente speței, și anume, în conformitate cu prevederile art. 93 din Codul fiscal se definesc următoarele noțiuni:

Livrare de mărfuri - transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepția mijloacelor bănești, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului și de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

Livrare (prestare) de servicii - activitate de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional, transmiterea cu plată sau gratuit a drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri, obiecte ale proprietății industriale și obiecte ale dreptului de autor și ale drepturilor conexe; activitate de executare cu plată sau gratuit a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări; activitate de prestare a serviciilor de către administratorul fiduciar cumpărătorului și de către administratorul fiduciar fondatorului administrării fiduciare în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară. Se consideră livrare efectuată de către fondatorul administrării fiduciare administratorului fiduciar

serviciile prestate de către administratorul fiduciar cumpărătorului în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară.

Investiții (cheltuieli) capitale - costuri și cheltuieli suportate de către agentul economic în legătură cu reparația capitală, crearea și/sau procurarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale destinate utilizării în procesul de producție (prestare servicii/executare lucrări), care nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar urmează a fi atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale.

Reieșind din prevederile art.93 pct.18) din Codul fiscal enunțate mai sus, în vederea atribuirii cheltuielilor în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări, la investiții (cheltuieli) capitale, este necesar să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- costurile și cheltuielile sunt suportate de către agentul economic în legătură cu crearea și/sau procurarea mijloacelor fixe;
- mijlocul fix creat este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări;
- costurile și cheltuielile suportate să nu se reflecte în rezultatele perioadei curente, dar să fie atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale;
- clădirile sunt date în exploatare și utilizate conform destinației lor finale.

Raportând norma expusă, la caz se constată că genul principal de activitate practicat de reclamanta SRL „Kaufland" este comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare preponderentă de produse alimentare, produse nealimentare, băuturi și tutun, iar activul (magazin comercial amplasat la adresa bd. Mircea cel Bătrân nr.25/1), pentru care entitatea a solicitat restituirea TVA, este destinat comerțului cu amănuntul.

Prin urmare, reieșind din forma juridică, dar și din esența economică a noțiunilor expuse supra, se constată că activitatea de comerț se încadrează în noțiunea de livrare de mărfuri, iar activitatea ce vizează comercializarea mărfurilor nu poate fi calificată drept o activitate de livrare (prestare) de servicii.

Așadar, rezultă că investițiile efectuate în clădiri destinate desfășurării activității de comerț - „livrare de mărfuri ", nu pot fi asimilate investițiilor în clădiri utilizate în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări, și, respectiv, nu pot fi încadrate în sensul normei art. 101^{1} alin.(1^{1}) din Codul fiscal.

Astfel, instanța de judecată menționează că nu pot fi reținute argumentele SRL „Kaufland" precum că activitatea desfășurată se încadrează în activitate de prestări servicii și singura autoritate de stat cu drept de clasificare a unui gen de activitate economică este Biroul Național de Statistică, care în scopurile clasificării include activitatea comercială în sfera serviciilor. Totodată, legitimitatea atribuirii activității desfășurate de SRL „Kaufland" sferei serviciilor și, implicit, dreptului său la restituirea TVA, este una confirmată și de către Comisia parlamentară economie, buget și finanțe prin explicația oficială emisă în adresa reclamantei. Activul (investiția capitală) pentru care SRL „Kaufland" a solicitat restituirea TVA întrunește toate condițiile de eligibilitate stabilite de legiuitor în vederea acceptării restituirii.

Instanța de judecată reiterează că scrisoarea nr. 82 din 15.03.2024 a Comisiei economie, buget și finanțe din cadrul Parlamentului RM, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 797 din 02.04.1996 pentru adoptarea Regulamentului Parlamentului, comisiile permanente emit, de asemenea, avize consultative în vederea asigurării aplicării uniforme a legislației, care nu pot fi folosite ca probe în instanțele de judecată.

Referitor la „interpretarea normei fiscale prin prisma Clasificatorului Biroului Național de Statistice”, instanța relevă că ordinul Biroului National de Statistică cu privire la aprobarea Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei, este aprobat în temeiul art. 26 din Legea nr. 93/2017 „Cu privire la statistica oficială”, potrivit căruia autoritatea centrală în domeniul statisticii elaborează, aprobă și implementează clasificatoare și nomenclatoare utilizate în scopuri statistice, racordate la standardele internaționale. Clasificatoarele și nomenclatoarele se elaborează de autoritatea centrală în domeniul statisticii în colaborare cu autoritățile administrației publice vizate.

Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM-2) este destinat clasificării și codificării activităților economice și informațiilor despre acestea.

În susținerea ideii expuse, este de evidențiat că unele extrase din CAEM-2, stabilesc că, obiectivul principal al CAEM-2 este de a oferi statisticienilor un set de categorii de activități economice care pot fi utilizate în colectarea și prezentarea datelor statistice clasificate activități economice. Utilizarea CAEM-2 în alte scopuri decât cele statistice ține de responsabilitatea instituțiilor respective, CAEM-2 este o clasificare a activităților economice și nu o clasificare a bunurilor și serviciilor.

Mai mult, CAEM-2 vine cu interpretări în ceea ce privește clasificarea activităților economice și cum diferențiază noțiunea de „Producție” și „Comerț” după cum urmează:

Producția - este o activitate care are drept rezultat un produs. Termenul este utilizat cu referire la întreaga gamă a activităților economice. Termenul nu este exclusiv pentru sectorul agricol, extractiv sau de prelucrare. El este folosit, de asemenea, și pentru sectorul serviciilor. În funcție de ramura de activitate se pot utiliza termeni mai specifici pentru a defini producția: prestarea de servicii, prelucrare, fabricare etc., în dependență de sfera de activitate.

Comerț cu ridicata și cu amănuntul - aceasta secțiune include comerțul cu ridicata și cu amănuntul (adică vânzarea fără transformare) a oricărui tip de mărfuri și prestarea serviciilor auxiliare vânzării mărfurilor. Comerțul cu ridicata și cu amănuntul sunt etapele finale ale distribuirii mărfurilor. Vânzarea fără transformare este considerată aceea care include operațiile obișnuite (manipulările) asociate comerțului, de exemplu sortarea, trierea și asamblarea mărfurilor, mixarea /amestecarea) bunurilor (de exemplu, vin sau nisip), îmbutelierea (cu sau fără curățarea în prealabil a sticlelor), ambalarea, porționarea și reambalarea pentru distribuirea în loturi mai mici, depozitarea (fie că implică ori nu refrigerare sau congelare), curățarea și uscarea produselor agricole, tăierea panourilor din lemn sau a tablei, ca activități secundare.

La fel, conform art.3 a Legii nr. 231 din 23.09.2010 cu privire la comerțul interior se definesc următoarele noțiuni:

activitate de comerț - activitate a comerciantului în baza unei sau mai multor forme de comerț, exercitate separat sau combinat, participând la circuitul comercial, prin intermediul unităților comerciale, inclusiv prin prestarea serviciilor comerciale complementare;

comerciant - persoană care desfășoară activități de comerț sub una dintre formele juridice de organizare a activității de antreprenoriat sau sub o altă formă de activitate de comerț prevăzută de lege;

comerț cu amănuntul - formă de comerț în care produsele se vând direct consumatorilor pentru consum final, cu excepțiile prevăzute expres de lege;

notificare în comerț - manifestare de voință a deponentului, prin care autorității administrației publice locale i se notifică condițiile de inițiere, modificare, suspendare sau încetare a activității de comerț, conformarea pe propria răspundere la condițiile stabilite prin lege pentru desfășurarea activității de comerț, precum și asumarea unor drepturi și obligații;

plasare pe piață - introducere a bunului (produsului, mărfii) sau serviciului în circuitul comercial în baza unui contract civil (aplicabil activității de comerț);

serviciu comercial - constituie orice activitate (prestație) aferentă participării la circuitul comercial fără a antrena un schimb fizic de bunuri materiale, efectuată în scopul satisfacerii unor necesități ale consumatorului final.

În acest context, instanța de judecată menționează că Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior stabilește o distincție clară și certă între comerț și prestări servicii. Or, în sensul Legii nr. 231/2010, activitatea, care are drept scop vinderea produselor către consumatori, nu constituie serviciu.

Astfel, dat fiind faptul că, activul (magazin comercial) amplasat pe adresa mun. Chișinău, bd. Mircea cel Bătrân nr.25/1, este destinat pentru comercializarea cu amănuntul a mărfurilor și nu este destinat utilizării în procesul de producție/prestare de servicii sau executare de lucrări, SRL „Kaufland" nu întrunește condițiile prevăzute de art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal, prin urmare, nu este în drept să beneficieze de restituirea TVA aferentă investițiilor (cheltuielilor) capitale efectuate la crearea activului menționat.

În conformitate cu prevederile art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar contribuabilul nu a prezentat argumente întemeiate care pot servi drept temei pentru anularea sau modificarea deciziei contestate.

În contextul celor relatate, instanța subliniază că, pentru a fi anulat un act administrativ, reclamantul exercitând dreptul său la acțiune, urmează nu doar la general să-și expună dezacordul cu activitatea administrativă, ci să-și întemeieze cererea de chemare în judecată pe prevederile exprese a legii: 1) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii, să indice expres care anume norme legale, în viziunea lui, au fost încălcate; 2) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței, urmează să facă referire la normele juridice care reglementează competența, astfel, încât să dovedească încălcarea acesteia; 3) în cazul în care invocă că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite, urmează să indice expres normele procedurale care au fost încălcate.

Respectiv, nici unul din temeiurile invocate de reclamant pentru anularea actului administrativ individual contestat, nu atinge nivelul minim pentru a putea fi reținut ca temei de anulabilitate sau de nulitate a actului administrativ individual defavorabil, or, actul contestat este emis conform legii, cu respectarea procedurii stabilite și de către organul competent.

Prin urmare, analizând normele legale și circumstanțele de fapt stabilite, precum și criticile reclamantei referitoare la acțiunile autorității publice pârâte, instanța de judecată concluzionează că actul nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA, a deciziei nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024, a deciziei nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat, prin care s-a respins cererea privind restituirea taxei pe valoarea adăugată reclamantei, sunt legale și întemeiate.

Instanța nu a constatat admiterea a careva abateri la emiterea actelor administrative menționate, legalitatea acestora nefiind pusă la îndoială de către instanța de judecată, or, contrariul nu a fost demonstrat în cadrul procesului de judecată organizat cu respectarea principiilor contradictorialității și al egalității de tratament - ceea ce denotă că temei de admitere a pretențiilor reclamantei nu există.

Subsecvent, instanța de judecată conchide și asupra netemeiniciei cerinței privind obligarea autorității publice pârâte să emită o decizie favorabilă cu privire la restituirea TVA în sumă de 36

908 715,79 lei, pretenția respectivă urmând să fie respinsă, ținând cont de faptul că acest capăt de cerere este unul accesoriu, în raport cu capătul de cerere prin care reclamanta a contestat actul administrativ individual emis de către Serviciul Fiscal de Stat, iar în condițiile în care acest capăt de cerere a fost respins, pe cale de consecință urmează a fi respins și capătul de cerere accesoriu reieșind din principiul de drept - ceea ce este accesoriu urmează soarta a ceea ce este principal (accesorium sequitur principalae).

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

În acest sens instanța de judecată, reieșind din circumstanțele de fapt constatate supra, coroborate cu normele de drept relevante situației din speță, consideră necesar a respinge, ca neîntemeiată, acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Kaufland" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA, a deciziei nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024, a deciziei nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual favorabil cu privire la restituirea TVA în sumă de 36 908 715,79 lei.

În conformitate cu prevederile art. 224-229 din Codul administrativ al Republicii Moldova, instanța de judecată,

h o t ă r ă ș t e :

Se respinge acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Kaufland" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului SFS nr. 5-729049 din 24 ianuarie 2024 în partea pct. 3, prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA, a deciziei nr. 24/516/T/512 din 22.02.2024, a deciziei nr. 754/115 din 20 mai 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită un act administrativ individual favorabil cu privire la restituirea TVA în sumă de 36 908 715,79 lei, ca fiind 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 Râșcani. Motivarea apelului se prezintă la instanța de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la Judecătoria Chișinău sediul Râșcani.

Președintele ședinței, Cristina Panfil
Judecător