Dosarul nr. 3-4279/2024
2-24112241-12-3-04102024

H O T Ă R Â R E
În numele Legii

14 aprilie 2025 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani
în componență:
Președintele ședinței, judecător Rodica Nicula
Grefier Olga Suşchevici

examinând în ședință publică, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

c o n s t a t ă :

Pretențiile reclamantei:

La 04 octombrie 2024, Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland", prin intermediul avocatului Iulian Pașatii, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea actului nr. 5-734083 din 27 iunie 2024, în partea prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA în sumă de 59 571 935,75 lei, a deciziei nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și a deciziei nr. 754/194 din 29 august 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită o decizie favorabilă cu privire la restituirea TVA în sumă de 59 571 935,75 lei.

Reprezentantul reclamantei a comunicat că, Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" a fost supusă controlului fiscal, la fața locului, prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și achitării TVA la buget pentru perioadele fiscale indicate în actul de control sus-numit, cu examinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale corespunzătoare 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. În rezultatul controlului efectuat și deciziei adoptate pe marginea acestuia, Serviciul Fiscal de Stat a respins

cererea Societății cu Răspundere Limitată „Kaufland” de restituire a TVA.

Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” a contestat poziția Serviciului Fiscal de Stat, iar în raport cu toate argumentele invocate, reclamanta a conchis că pârâta nu a prezentat argumente întemeiate.

Astfel, Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” a reținut faptul că nu au fost considerate argumentele legale invocate prin dezacordul nr. 2310 din 8 iulie 2024 și nici cele invocate prin contestații.

Pe cale de consecință, Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” a reiterat următoarele argumente și elemente probatorii având scopul să susțină legitimitatea solicitării restituirii TVA aferentă investiției capitale efectuate.

Reprezentantul reclamantei a invocat că activitatea desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” se încadrează în sfera serviciilor și, implicit, se subscrie totalmente cerințelor incluse în art. 101^{1} alin. (1^{1}) din Codul fiscal.

Din punct de vedere al naturii activității economice, reieșind din esența procesului și funcțiile asumate, activitatea comercială este atribuită sferei serviciilor. 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 derivă 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.

Reglementările statistice în domeniu atribuie activitatea desfășurată de reclamantă la activitatea de prestări servicii. Potrivit constatărilor incluse în actul de control și deciziile emise de Serviciul Fiscal de Stat, genul principal de activitate desfășurat de Societatea cu Răspundere Limitată „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). Potrivit CSPM Rev.2.1, codul statistic 47.11 este definit ca servicii de vânzare cu amănuntul, cu excepția autovehiculelor și motocicletelor.

Legitimitatea atribuirii activității desfășurate de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” la activitatea de prestări servicii și, implicit, dreptul său incontestabil la restituirea TVA, sunt confirmate de Comisia parlamentară economie, buget și finanțe.

În context, reprezentantul reclamantei a ținut 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 nr. 82 din 15 martie 2024 al Comisiei emis în adresa SRL „Kaufland", Asociațiilor de business, dar și Ministerului Finanțelor și Serviciului Fiscal de Stat, 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 TVA aferentă investiției capitale efectuate se încadrează în mod clar în condițiile prevăzute de art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal.

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. 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". Astfel, reprezentantul reclamantei a subliniat faptul că în linie cu abordările naționale și internaționale, dar și angajamentele asumate de Republica Moldova, comerțul cu amănuntul desfășurat de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" este parte componentă 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.

Calificarea, pentru scopurile restituirii TVA, a activității desfășurate de Societatea cu Răspundere Limitată „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 Serviciului Fiscal de Stat, 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 gen 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, reprezentantul reclamantei a concluzionat 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 economică este BNS, care în scopurile clasificării include activitatea comercială în sfera serviciilor. Mai mult, însuși Serviciul Fiscal de Stat, până la acest moment, a recunoscut și aplicat reglementările statistice ca fiind fundamentale în scopul aprecierii naturii activității desfășurate de contribuabil.

Pe cale de consecință, investiția capitală pentru care reclamanta solicită restituirea TVA întrunește condițiile impuse de lege în materie de destinație a investiției efectuate.

În vederea acceptării restituirii TVA aferente investiției (cheltuielilor) capitale efectuate de reclamantă în unul din magazinele sale, a reiterat faptul că sunt îndeplinite toate condițiile de fond impuse de legislație. În particular, cheltuielile contractate au fost suportate de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland", în legătură cu crearea activului (mijlocului fix) pentru care se solicită restituirea TVA, activul respectiv (mijlocul fix) este destinat utilizării în procesul de prestare a serviciilor și costurile și cheltuielile suportate de reclamantă în legătură cu activul sus-menționat nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar sunt atribuite la majorarea valorii mijlocului fix.

Reprezentantul reclamantei a susținut că abordarea Serviciului Fiscal de Stat de a aprecia natura activității economice desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" prin prisma noțiunilor incluse în Codul fiscal, contravine principiilor fundamentale consfințite de acesta și excedă în mod absolut nejustificat competențele conferite de legiuitor în raport cu activitatea autorității publice pârâte, dar și creează un vid și blocaj legislativ. Abordarea Serviciului Fiscal de Stat de a aprecia natura activității economice desfășurate de Societatea cu Răspundere Limitată „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. Abordarea SFS de a aprecia natura activității economice desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" prin prisma normelor incluse în Codul civil, contravine principiilor legiferării și reprezintă un mod nejustificat de suprimare a atribuțiilor BNS.

Aprecierea naturii activității economice desfășurate de Societatea cu Răspundere Limitată „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 Codul fiscal, în raport cu subiecții eligibili în vederea restituirii TVA, 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 sunt obligatorii pentru toți producătorii de statistici oficiale și deținătorii de surse de date administrative. Or, respingerea cererii de restituire a TVA depusă de reclamantă 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. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013, aprobat în vederea executării prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 (anterior Legii nr. 113/2007) și SNC, nu sunt unele intenționate să substituie atribuțiile BNS în vederea aprecierii tipului/naturii activității economice desfășurate de contribuabil. Abordarea Serviciului Fiscal de Stat de a utiliza în calitate de argument refuzul său de restituire a TVA, utilizând noțiunile din SNC „Venituri" pot pune în dificultate însuși autoritatea publică pârâtă în explicarea modului în care prevederile art. 101^1 din Codul fiscal sunt unele coroborate cu prevederile acestui standard. Or, dispozițiile art. 101^1 din Codul fiscal prevăd 3 situații distincte cu referire la destinația investiției i.e. producție, prestare de servicii, executare de lucrări. Pe când, 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, Serviciul Fiscal de Stat urmează să identifice și prezinte răspunsuri argumentate cu privire la modul în care cele 3 ipoteze prevăzute prin dispozițiile art. 101^1 din Codul fiscal sunt reflectate în egală măsură prin definițiile incluse în SNC „Venituri".

Reprezentantul reclamantei a menționat că Serviciul Fiscal de Stat nu a ținut cont de intenția de fond a legiuitorului transpusă în prevederile art. 101^1 din Codul fiscal. 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 Codul fiscal, 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, cât 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 vizați, 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 si prin eliminarea și neadmiterea unor tratamente preferențiale și transparența reglementărilor, în vederea asigurării aplicării sigure a legislației fiscale.

Totodată, nemijlocit legat de scopul și aplicabilitatea art. 101^1 din Codul fiscal, documentele strategice și de planificare menționate supra, includeau următoarele abordări. Inițial a fost preconizată instituirea dreptului la restituirea TVA aferente valorilor materiale, serviciilor ce țin de investiții (cheltuieli) capitale pe termen lung, cu excepția celor cu destinație locativă si 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 TVA 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, reprezentantul reclamantei a ținut să sublinieze 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 ține 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 Codul fiscal 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 reclamantei afectează în mod grav libertatea desfășurării activității, dar și creanțele așteptate în raport cu TVA rezultată din activitățile investiționale derulate.

Eventualele neclarități ale Serviciului Fiscal de Stat legate de activitatea desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” în scopul aplicării art. 101^1 din Codul fiscal nu trebuie, sub nicio formă, să restricționeze dreptul reclamantei la restituirea TVA.

Actele emise de autoritatea publică pârâtă, urmare a controlului efectuat la reclamantă, nu corespund cerințelor impuse de legislație. În raport cu solicitarea de restituire a TVA aferentă investiției capitale efectuate în unul din magazinele sale, reprezentantul reclamantei a constatat abordarea superficială prin includerea în

actul de control și în deciziile aferente a unor noțiuni din diferite acte normative, dar care nu sunt unele de natură să justifice concluzia prin care activitatea reclamantei nu s-ar încadra în sfera serviciilor.

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

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 deziderateloor 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 la 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 sunt 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 reclamantei la restituirea TVA aferentă investițiilor capitale efectuate, urmează a fi 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, sunt garantate.

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

A notat și 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.

Neadmiterea argumentelor de fond și de drept invocate de reclamantă 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, sunt 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 sunt 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 reclamantei, Curtea a reținut că conform 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 sunt 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 niciun 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, de a asigura un tratament just și echitabil pe teritoriul său investitorilor din România.

Astfel, prin solicitarea restituirii TVA aferente investiției capitale efectuate în unul din magazinele sale, reclamanta 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.

Reprezentantul reclamantei a considerat concludente următoarele argumente, în vederea acordării dreptului reclamantei Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” de a beneficia de restituirea TVA aferentă investiției capitale efectuate.

Activitatea desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „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 Societatea cu Răspundere Limitată „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 si Digitalizării prin explicațiile oficiale emise în adresa reclamantei.

Activul (investiția capitală) pentru care Societatea cu Răspundere Limitată

„Kaufland” solicită restituirea TVA întrunește toate condițiile de eligibilitate stabilite de legiuitor în vederea acceptării restituirii.

Abordarea Serviciului Fiscal de Stat de a aprecia natura activității economice desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland”, prin prisma noțiunilor incluse în diferite acte normative, nu este una de natură să justifice concluzia prin care activitatea reclamantei 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, încalcă toate regulile și principiile funcționale în vederea aprecierii/clasificării activității economice desfășurate de contribuabil.

Reprezentantul reclamantei a notat că, în cadrul examinării dreptului la restituire, urmează să se țină cont de intenția de fond a legiuitorului transpusă în prevederile art. 101^1 din Codul fiscal.

Eventualele neclarități ale Serviciului Fiscal de Stat legate de activitatea desfășurată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland”, în scopul aplicării art. 101^1 din Codul fiscal nu trebuie, sub nicio formă, să restricționeze dreptul reclamantei la restituirea TVA. Mai mult, dreptul 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 autoritatea publică pârâtă, în raport cu controlul efectuat la reclamantă 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 reclamantei 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.

Astfel, reprezentantul reclamantei Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland” a solicitat anularea parțială a actului nr. 5-734083 din 27 iunie 2024 (în partea prin care a fost respinsă cererea de restituire a TVA în sumă de 59 571 935,75 lei), deciziei nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și a deciziei nr. 754/194

din 29 august 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat.

Argumentele autorității publice pârâte:

La 29 octombrie 2024, din partea reprezentantului autorității publice pârâte Serviciul Fiscal de Stat a parvenit referința, prin care a comunicat că revendicările reclamantei expuse în cererea de chemare în judecată sunt neîntemeiate.

Reprezentantul pârâtei a comunicat că întru respectarea pct. 7 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată aprobat prin Hotărârea de Guvern nr. 93/2013, reclamanta s-a adresat către Serviciul Fiscal de Stat cu cerere privind restituirea TVA aferent investițiilor (cheltuielilor) capitale conform prevederilor art. 101^1 alin. (1) din Codul fiscal.

Conform documentelor contabile prezentate, entitatea a efectuat investiții capitale prin construcția unui imobil - magazin comercial, amplasat pe adresa mun. Chișinău, bd. Decebal nr. 99/2, cu o suprafață de 8416,7 m2, în valoare totală de 297 859 678 lei, TVA aferentă de 59 571 935 lei. Mijlocul fix a fost contabilizat la contul contabil 123 „Mijloace fixe ” și este utilizat în activitatea de comerț a entității.

Având ca temei cererea supra menționată, autoritatea fiscală, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-163675/18 din 18.06.2024, adusă la cunoștința reclamantei în aceeași zi, fapt demonstrat prin semnătura electronică aplicată pe exemplarul anexat la materialele dosarului administrativ, a inițiat control fiscal la S.R.L. „Kaufland” prin metoda de verificare tematică cu examinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/09/2019-L/05/2022, aferentă investițiilor (cheltuielilor) capitale conform prevederilor art. 101^1 alin. (1) din Codul fiscal și a Regulamentului.

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 a actului de control fiscal nr. 5-734083 din 27.06.2024 (prelungit pe blancheta nr. 3-631123), s-a propus a respinge cererea de restituire a TVA în sumă de 59 571 935,75 lei.

Aferent concluziei menționate, S.R.L. „Kaufland” și-a manifestat dezacordul în baza motivelor de fapt și de jure formulate în dezacordul nr. 2310 datat cu 08.07.2024 la care a fost anexat inclusiv și răspunsul Biroului National de Statistică nr. 05-06/02 din 02.02.2024.

Iar, analizând argumentele indicate în dezacord, în contrapunere cu poziția exprimată de Serviciul Fiscal de Stat în actul de control pre-citat, ultima a decis menținerea poziției de respingere a cererii de restituire a TVA, fapt exprimat în actul administrativ defavorabil - decizia SFS nr. 24/517/T/1980 din 10.07.2024.

Nefiind de acord cu cele indicate în actul administrativ supra menționat, în temeiul contestației nr. 2351 din 30.07.2024, reclamanta a reiterat poziția sa

privind admiterea revendicării de restituire a sumei TVA, argumentând prin următoarele:

- activitatea desfășurată de S.R.L. „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 National de Statistică, care include activitatea comercială în sfera serviciilor, iar activitatea desfășurată de S.R.L. „Kaufland” se încadrează în activitatea de prestări servicii, poziție confirmată și de către Comisia Parlamentară Economie, Buget si Finanțe cât si de Ministerul Dezvoltării Economice si 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 S.R.L. „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 S.R.L. „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. 754/194 din 29.08.2024, factorii de decizie ai Serviciului Fiscal de Stat au decis respingerea contestației ca fiind neîntemeiată, în baza argumentelor faptice și de drept menționate în aceasta.

Considerându-se lezată în drepturile sale, a căror revendicare se solicită prin prezenta cerere de chemare în judecată, S.R.L. „Kaufland” la data de 04.10.2024, a depus acțiune în instanța judecătorească specializată în examinarea acțiunilor de contencios administrativ, cu pretenția de a anula actele administrative si operațiunile administrative aferente, cu obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual favorabil privind restituirea sumei TVA solicitate conform cererii de restituire din 10.06.2024.

Reprezentantul autorității publice pârâte, analizând solicitarea S.R.L. „Kaufland” privind restituirea TVA din buget în sumă de 59 571 935 lei pentru perioadele fiscale L/09/2019-L/05/2022, aferente investițiilor, (cheltuielilor) capitale, efectuate la crearea magazinului comercial amplasat la adresa mun. Chișinău, bd. Decebal 99/2, 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. (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.

În susținerea poziției de respingere a cererii reclamantei, reprezentantul pârâtei 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 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;

• 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 si cheltuielile sunt suportate de către agentul economic în legătură cu crearea si/sau procurarea mijloacelor fixe;
- mijlocul fix creat este destinat utilizării în procesul de producție, prestare de servicii sau executare de lucrări;
- costurile si cheltuielile suportate să nu se reflecte în rezultatele perioadei curente, dar sa fie atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe si imobilizărilor necorporale;
- clădirile sunt date în exploatare si 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 si tutun, iar activul (magazin comercial amplasat la adresa bd. Decebal nr. 99/2), pentru care entitatea a solicitat restituirea TVA, este destinat comerțului cu amănuntul.

În acest context, reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a menționat 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. (1^1) din Codul fiscal. Este de menționat că concluzia respectivă, este fundamentată și de alte prevederi si 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, reprezentantul autorității publice pârâte a constatat 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. (l) lit. c)];
- Dispozițiile de conținut sunt reglementările în fond ale raporturilor sociale care formează obiectul actului normativ, [art. 46 alin. (l)];
- 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 si 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 si 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 spetei examinate, aceasta se aplică „de jure" în raport cu toate conceptele acestuia, respectiv, în mod similar este aplicabilă si 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, Serviciul Fiscal de Stat 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".

Or, este de notat 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 suni date în exploatare si utilizate conform destinației lor finale".

Potrivit notei informative a Legii respective rezultă că intervenția normativă urmarea stimularea investițiilor în active productive, prin extinderea mecanismului de restituire a TVA la investiți (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 activității pentru care s-a solicitat restituirea TVA reprezintă prestare de servicii, conform celor confirmate de Biroul National de

Statistică, Ministerul Dezvoltării Economice și Digitalizării, Comisia Parlamentara Economie, buget și finanțe, a expus următoarele.

Potrivit art. 3 alin. (5) din Codul fiscal, interpretarea (explicarea) prevederilor prezentului cod si a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta este de competenta autorității care Ie-a adoptat dacă actul respectiv nu prevede altfel. Orice interpretare (explicare) urmează a fi publicata 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 si finanțe CEB 05 nr. 82 din 15.03.2024 din cadrul Parlamentului RM, reprezentantul autorității publice pârâte a specificat 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 National de Statistice”, reprezentantul autorității publice pârâte a precizat 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.

În susținerea ideii expuse, reprezentantul autorității publice pârâte a evidențiat 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 si prezentarea datelor statistice clasificate activități economice. Utilizarea CAEM-2 în alte scopuri decât cele statistice tine de responsabilitatea instituțiilor respective. CAEM-2 este o clasificare a activităților economice și nu o clasificare a bunurilor si serviciilor. Mai mult, CAEM- 2 vine cu

interpretări în ceea ce privește clasificarea activităților economice și cum diferențiază noțiunea de „Producție” si „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 si 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, consultantă, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

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

Succesiv, în partea ce ține de referințe la prevederile Clasificatorului statistic al produselor (bunurilor si serviciilor) al Republicii Moldova (CSPM Rev.2), în scopul calificării comerțului cu amănuntul de mărfuri drept prestare de servicii, reprezentantul autorității publice pârâte 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) si (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 necesitați 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. Decebal nr. 99/2, 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, S.R.L. „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.

Având în vedere cele menționate, decizia nr. 24/517/T/l 980 din 10.07.2024 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. 5-734083 (prelungit pe blancheta nr. 3-631123) din 27.06.2024 și a deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/194 din 29.08.2024 pe marginea contestației, în

conformitate cu art. 15 alin. (1), (2) Cod administrativ, operațiunile administrative sunt manifestările de voință sau activitățile autorităților publice care nu produc ca atare efecte juridice. Operațiunile administrative pot fi contestate doar concomitent cu actul administrativ individual, cu excepția operațiunilor administrative executorii sau îndreptate împotriva unui terț.

Conform art. 17 Cod administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitatea administrativă.

Conform art. 5 Cod administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum si a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat a concluzionat ca 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 niciun efect juridic în privința persoanei care l-a solicitat, nefiindu-i vătămate careva drepturi ale acesteia prin activitatea administrativă.

Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată a SRL „Kaufland”, ca fiind neîntemeiată.

În ședința de judecată

În şedinţa de judecată, reprezentantul reclamantei, avocatul Iulian Pașatii a solicitat admiterea cererii în modul în care a fost formulată.

Reprezentantul autorității publice pârâte a solicitat respingerea acțiunii susținând circumstanțele de fapt și de drept expuse în referință.

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ

În fapt și în drept, obiectul acțiunii în contencios administrativ îl constituie acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland”, reprezentată de avocatul Iulian Pașatii, împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și obligarea emiterii unui act administrativ individual favorabil.

Examinând cererea de chemare în judecată, referința și dosarul administrativ, audiind explicațiile părților, cercetând probele anexate la dosar în ansamblu și interconexiunea lor, studiind normele legii aplicabile, instanța de judecată apreciază cererea de chemare în judecată admisibilă, dar pasibilă respingerii, din următoarele considerente.

Conform art. 207 alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul

administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare; c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209; e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17; f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208; g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens; h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

Dispozițiile legale citate enunță temeiurile de bază de admisibilitate a cererii de chemare în judecată formulată în instanța de contencios administrativ:

I. prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului;

II. competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ;

III. respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ

IV. respectarea procedurii prealabile;

V. respectarea termenului de înaintare a acțiunii;

VI. prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

Din conținutul cererii de chemare în judecată și esența revindecărilor formulate, se atestă că Societatea cu Răspundere Limitată ,,Kaufland” își exprimă dezacordul cu actul nr. 5-734083 din 27 iunie 2024, decizia nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și decizia nr. 754/194 din 29 august 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea lor și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită o decizie favorabilă cu privire la restituirea TVA în sumă de 59 571 935,75 lei.

Astfel, reclamanta a formulat o acțiune în obligare.

Administratorul Munteanu Elena, în numele reclamantei Societatea cu Răspundere Limitată ,,Kaufland”, la 10.06.2024, a depus la Serviciul Fiscal de

Stat, cerere de restituire a taxei pe valoarea adăugată, potrivit anexei nr. 1 a Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, solicitând restituirea sumei de 59 571 935,75 lei (f.35 dosar administrativ).

Având ca temei cererea supra menționată, autoritatea publică pârâtă Serviciul Fiscal de Stat, a emis decizia privind inițierea controlului nr. DICF-163675/18 din 18.06.2024 (f.42 dosar administrativ).

Iar, în baza deciziei, a fost inițiat control fiscal la Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland", prin metoda de verificare tematică a perioadei 01/09/2019-31/05/2022.

Urmare a efectuării controlului, a fost emis actul de control fiscal nr. 5-734083 din 27.06.2024, prin care s-a respins cererea de restituire a TVA în sumă de 59 571 935,75 lei, din motivul neîntrunirii cerințelor art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal (f.58-62 dosar administrativ).

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" a formulat dezacordul nr. 2310 din 08.07.2024, la care autoritatea publică pârâtă Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 24/517/T/1980 din 10.07.2024 (f.81-82 dosar administrativ).

Nefiind de acord cu decizia menționată supra, reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" a remis, în adresa Serviciului Fiscal de Stat, contestația nr. 2351 din 30.07.2024, iar, în urma analizei argumentelor invocate, autoritatea publică pârâtă a emis decizia nr. 754/194 din 29.08.2024, privind respingerea contestației și menținerea deciziei nr. 24/517/T/1980 din 10.07.2024.

Nefiind de acord cu actele administrative individuale defavorabile ale Serviciului Fiscal de Stat, Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland", la 04 octombrie 2024, s-a adresat cu prezenta acțiune în instanța de judecată.

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

Potrivit art. 11 alin. (1) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat, b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

În privința primei condiții de admisibilitate se constată că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/194 din 29 august 2024, reprezintă acte administrative, emise de o autoritate publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, care produce efecte juridice în exterior.

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

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

În accepțiunea art.39 Cod administrativ, controlul judecătoresc al activității administrative este garantat și nu poate fi îngrădit. (2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

Competența pentru examinarea prezentei acțiuni, în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, astfel, cererea de chemare în judecată fiind depusă cu respectarea dispozițiilor legale menționate.

Referitor la condiția de respectare a remediului extrajudiciar cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și necesității solicitării anulării actului administrativ individual până la înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, referitor la termenul de contestare a actului administrativ instanța de judecată reține următoarele.

Articolul 267 alin.(1) din Codul fiscal statuează că, decizia organului fiscal sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

Conform art.268 alin.(1) Cod fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă, dacă prezentul cod nu prevede altfel, în decursul a 30 de zile de la data comunicării deciziei sau a întreprinderii acțiunii contestate. În cazul omiterii acestui termen din motive întemeiate, el poate fi restabilit, la cererea persoanei vizate în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea, de Serviciul Fiscal de Stat.

Potrivit art.269 alin.(1) și (2) Cod fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat și se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestației, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanța de judecată competentă.

Așa cum a fost statuat supra, nefiind de acord cu actul nr. 5-734083 din 27 iunie 2024, decizia nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și decizia nr. 754/194 din 29 august 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat, instanța de judecată constată că Societatea cu Răspundere Limitată ,,Kaufland” a respectat procedura prealabilă, precum și termenul de depunere a acțiunii în contencios administrativ.

În conformitate cu art.209 alin.(1) Cod administrativ, 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.

Drept consecință a celor reținute, instanța de judecată apreciază că acțiunea este depusă cu respectarea competenței materiale și jurisdicționale, a procedurii prealabile, în termenul prevăzut de lege, fiind contestat un act administrativ individual al autorității publice competente, care produce efecte juridice în exterior și are caracter defavorabil reclamantului.

Astfel, acțiunea este admisibilă.

Aprecierea instanței

Instanța de judecată va concluziona în privința netemeiniciei acțiunii reclamantei, reținând următoarele argumente.

În conformitate cu prevederile art. 20 alin. (1) din Codul administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

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

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

Actele cauzei și explicațiile participanților la proces atestă că, prin actul nr. 5-734083 din 27 iunie 2024 emis de Direcția general control a Serviciului Fiscal de Stat, conform pct. 3 din partea dispozitivă a actului sus numit (prelungit pe blancheta nr. 3-631123), cererea de restituire TVA în sumă de 59 571 935,75 lei, înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat cu număr 4502-R din 10 iunie 2024, s-a respins din motivul neîntrunirii cerințelor art.101^1 alin.(1^1) din Codul fiscal.

SRL „Kaufland” și-a manifestat dezacordul în baza motivelor de fapt și de jure formulate în dezacordul nr. 2310 din 08.07.2024 la care a fost anexat inclusiv și răspunsul Biroului Național de Statistică nr. 05-06/02 din 02.02.2024.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 „Cu privire la respingerea cererii de solicitare a restituirii TVA din buget”, s-a respins

cererea entității nr.4502-R din 10 iunie 2024 privind restituirea TVA pentru perioadele fiscale L/09/2019-L/05/2022 în sumă de 59 571 935,75 lei, aferentă investițiilor (cheltuielilor) capitale, efectuate în centrul comercial amplasat pe adresa mun. Chișinău, bd. Decebal nr.99/2.

La 30 iulie 2024 a fost depusă contestația nr.2351 de către SRL „Kaufland" împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 „Cu privire la respingerea cererii de solicitare a restituirii TVA din buget", care prin decizia nr.754/194 din 29 august 2024 emisă de Serviciul Fiscal de Stat a fost respinsă contestația.

Reclamanta SRL „Kaufland" își exprimă dezacordul cu actul nr. 5-734083 din 27 iunie 2024, decizia nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și decizia nr. 754/194 din 29 august 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat, urmare a examinării cererii Societății cu Răspundere Limitată „Kaufland" privind restituirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 59 571 935, 75 lei, în baza art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal.

Instanța de judecată reține că, în temeiul art. 101^1 alin. (1^1) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile alin. (1), agenţii economici care sunt înregistraţi în calitate de plătitori de T.V.A. şi care, începând cu 1 mai 2015, efectuează investiţii (cheltuieli) capitale în clădiri utilizate în procesul de producţie, prestare de servicii sau executare de lucrări au dreptul la restituirea sumei TVA. Restituirea TVA nu se efectuează pentru clădiri cu destinaţie de producţie, prestare de servicii sau executare de lucrări care se află în curs de execuţie sau conservare, ci doar pentru clădirile cu destinaţie de producţie, prestare de servicii sau executare de lucrări care sunt date în exploatare şi utilizate conform destinaţiei 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 parţială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepţia mijloacelor băneşti, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăţi 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 şi de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

Livrare (prestare) de servicii - activitate de prestare a serviciilor materiale şi nemateriale, de consum şi de producţie, inclusiv darea proprietăţii în arendă, locaţiune, uzufruct, leasing operaţional, transmiterea cu plată sau gratuit a drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri, obiecte ale proprietăţii industriale şi obiecte ale dreptului de autor şi ale drepturilor conexe; activitate de executare cu

plată sau gratuit a lucrărilor de construcţii şi montaj, de reparaţie, de cercetări ştiinţifice, de construcţii experimentale şi a altor lucrări; activitate de prestare a serviciilor de către administratorul fiduciar cumpărătorului şi 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.

Investiţii (cheltuieli) capitale - costuri şi cheltuieli suportate de către agentul economic în legătură cu reparaţia capitală, crearea şi/sau procurarea mijloacelor fixe şi a imobilizărilor necorporale destinate utilizării în procesul de producţie (prestare servicii/executare lucrări), care nu se reflectă în rezultatele perioadei curente, dar urmează a fi atribuite la majorarea valorii mijloacelor fixe şi 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. Decebal nr. 99/2), 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 Societății cu Răspundere Limitată „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 Societatea cu Răspundere Limitată „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 si Digitalizării prin explicațiile oficiale emise în adresa reclamantei. Activul (investiția capitală) pentru care Societatea cu Răspundere Limitată „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 si serviciilor.

Mai mult, CAEM- 2 vine cu interpretări în ceea ce privește clasificarea activităților economice și cum diferențiază noțiunea de „Producție” si „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 comerţ – activitate a comerciantului în baza unei sau mai multor forme de comerţ, exercitate separat sau combinat, participând la circuitul comercial, prin intermediul unităţilor comerciale, inclusiv prin prestarea serviciilor comerciale complementare;

comerciant – persoană care desfăşoară activităţi de comerţ sub una dintre formele juridice de organizare a activităţii de antreprenoriat sau sub o altă formă de activitate de comerţ 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 comerţ – manifestare de voinţă a deponentului, prin care autorităţii administraţiei publice locale i se notifică condiţiile de iniţiere, modificare, suspendare sau încetare a activităţii de comerţ, conformarea pe propria răspundere la condiţiile stabilite prin lege pentru desfăşurarea activităţii de comerţ, precum şi asumarea unor drepturi şi obligaţii;

plasare pe piaţă – introducere a bunului (produsului, mărfii) sau serviciului în circuitul comercial în baza unui contract civil (aplicabil activităţii de comerţ);

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 necesitați 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. Decebal nr. 99/2, 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 acest context, instanța subliniază că, pentru a solicita anularea unui act administrativ, reclamanta, exercitându-și dreptul la acțiune, nu trebuie doar să-și exprime dezacordul față de activitatea administrativă, ci să își bazeze cererea pe prevederile clare ale legii.

Astfel, în speță, niciunul dintre temeiurile invocate de reclamantă pentru anularea actului administrativ individual defavorabil nu îndeplinește cerințele minime necesare pentru a putea fi considerat un motiv valid de anulare sau nulitate a acestuia. Actul contestat a fost emis în conformitate cu legea, respectând procedura stabilită și fiind adoptat de către autoritatea publică competentă.

În aceste circumstanțe, autoritatea publică pârâtă a demonstrat legalitatea actului contestat prin argumentele și probele anexate la dosar, iar reclamanta nu a furnizat dovezi pertinente și admisibile care să susțină necesitatea anulării actului administrativ contestat și, implicit, emiterii unui act administrativ favorabil.

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. 5-734083 din 27 iunie 2024, decizia nr. 24/517/T/1980 din 10 iulie 2024 și decizia nr. 754/194 din 29 august 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 59 571 935,75 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).

Corespunzător, urmare a constatărilor detaliate supra vis-a-vis de circumstanțele faptice, instanța de judecată concluzionează că, argumentele expuse de către SRL „Kaufland" în acțiunea înaintată sunt neîntemeiate și nu ating nivelul minim pentru a fi reținute ca fiind temeiuri suficiente de a înlătura prezumția de legalitate și autenticitate de care se bucură actele administrative contestate, în special atunci când acestea sunt legale în fond.

Celelalte temeiuri invocate de către partea reclamantă întru anularea actului contestat, nu ating nivelul minim pentru a fi considerate de către instanța de judecată ca temeiuri suficiente pentru anularea actelor contestate, acestea fiind emise de către un organ competent și cu respectarea normelor legale aplicabile speței și a limitelor dreptului discreționar al autorității publice pârâte.

Prin urmare, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" se respinge în totalitate.

În conformitate cu prevederile art. 224-225 din Codul Administrativ al Republicii Moldova, instanța de judecată,

h o t ă r ă ş t e:

Se respinge acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Kaufland" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului nr.5-734083 din 27 iunie 2024, a deciziei nr.24/517/T/1980 din 10 iulie 2024, a deciziei nr.754/194 din 29 august 2024 emise de Serviciul Fiscal de Stat și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită o decizie favorabilă cu privire la restituirea TVA în sumă de 59571935,75 lei, ca fiind neîntemeiată.

Hotărârea cu drept de apel la Curtea de Apel Centru, în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Președintele ședinței,
Judecător Rodica Nicula