

DECIZIA nr. 233 din 19.03.2015 privind solutionarea contestatiei
formulata de **ABC SRL**, cu sediul în, București,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2014.

Obiectul contestatiei îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX xxx/2014, emisa in baza raportului de inspectie nr. F-SX yyy/2014 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de prin s-a stabilit in sarcina societatii o diferență suplimentară de TVA respinsă la rambursare în sumă de **S lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 13.03.2013-30.04.2014, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru această perioadă.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX yyy/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX xxx/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei și la aprobarea la rambursare a sumei de A lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anularea in totalitate a deciziei de impunere nr. F-SX xxx/2014 pentru TVA colectată suplimentar în sumă de S lei sustinand urmatoarele:

Serviciile de transport puse la dispoziție cu titlu gratuit clienților se încadrează în prevederile art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, fiind achiziționate

pentru stimularea vânzărilor societății și strâns legate de desfășurarea activității economice a acesteia. Magazinele societății din O2, O3 și O1 sunt amplasate la periferia orașelor sau în afara lor, nefiind ușor accesibile clienților, astfel că serviciile de transport oferite au drept scop creșterea numărului de clienți și implicit stimularea vânzărilor, inclusiv în situația în care clienții achiziționează produse de la celelalte magazine din centrul comercial întrucât magazinele societății sunt considerate magazine ancoră și beneficiază de o cotă-parte din veniturile celorlalte magazine conform contractelor de sub-închiriere încheiate cu RHM SRL.

În concluzie, aceste servicii nu pot fi asimilate prestărilor de servicii cu plată în sensul art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, interpretare susținută de jurisprudența din cauza C-371/07 Danfoss A/S și AstraZeneca A/S.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect la colectarea TVA aferenta serviciilor de transport oferite cu titlu gratuit potențialilor clienți ai magazinelor din centrele comerciale unde operează, în condițiile în care societatea nu a prezentat dovezi din care să reiasă că operarea în condiții optime a magazinelor este strâns legată de oferirea gratuită a serviciilor de transport.

În fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SX yyy/2014 ABC SRL și-a dedus TVA pentru servicii de transport călători (clienți și personal) pe rute între centrul orașelor O1, O2 și O3 și magazinele tip hypermarket operate de societate, achiziționate de la S1, S2, S3 și S4. Echipa de inspectie fiscală a considerat că aceste servicii puse la dispoziție cu titlu gratuit persoanelor fizice, potențial clienți, reprezintă o operațiune asimilată prestării de servicii efectuată cu plată, operațiune taxabilă cu cota standard de TVA.

În drept, conform art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

b) **serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, sau pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.**

(5) **Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:**

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor; [...]

Referitor la serviciile prestate în mod gratuit în favoarea altor persoane în scopul stimulării vânzărilor sunt aplicabile prevederile pct. 7 alin. (8) coroborate cu cele ale pct. 6 alin. (9) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”6. (9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit **în scopul stimulării vânzărilor** bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt **comercializate în mod obișnuit** de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, **numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului**. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;

b) bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor, pentru demonstrații la punctele de vânzare;

c) **bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit**, altele decât cele prevăzute la lit. a) sau b), **pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfășurarea activității sale economice**. În această categorie se cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi și care sunt legate de desfășurarea în **condiții optime a activității economice**, cum sunt, de exemplu: masa caldă pentru mineri, echipamentul de protecție și uniformele de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură”.

”7. (8) Prevederile pct. 6 alin. (9) se aplică corespunzător și pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal”.

Din dispozițiile legale anterior citate rezultă că, pentru ca serviciile oferite cu titlu gratuit altor persoane să nu fie asimilate unor servicii cu plată taxabile, este obligatoriu ca societatea, în calitatea ei de persoană impozabilă, să facă dovada că serviciile respective au fost achiziționate în strânsă legătură cu desfășurarea activității sale economice, în speță că operarea magazinelor în centrele comerciale din O1, O2 și O3 ar fi fost imposibilă ori nu s-ar fi putut realiza în condiții optime în lipsa oferirii de servicii de transport cu titlu gratuit potențialilor clienți, pe rute din centrul orașelor până la locația magazinelor și că serviciile oferite sunt strâns legate de operațiunile taxabile realizate de societate.

În speță, contestatoarea ABC SRL susține că serviciile de transport oferite cu titlu gratuit potențialilor clienți sunt strâns legate de activitatea sa economică pe motiv că locațiile magazinelor operate sunt greu accesibile, anexând în acest sens 3 hărți (3 imagini Google Maps) cu locațiile, iar din veniturile obținute de celelalte magazine vizitate de clienți beneficiază de o cotă-parte în calitate de magazin-ancoră, anexând în acest sens contractul de subînchiriere și contractul de închiriere pentru locația O2.

În raport de cele invocate, se reține că societatea contestatoare **nu a prezentat niciun studiu din care să reiasă situația rețelei de transport în comun** din zona amplasării centrelor comerciale existentă anterior deciziei de achiziționare a serviciilor de transport, respectiv **inexistența** mijloacelor publice de transport în comun pentru transportul călătorilor (potențiali clienți), **necesitatea asigurării acestui transport** de către societate, traseul ce trebuia asigurat și **justificările economice pentru ca serviciile să fie oferite gratuit, fără contraprestație**. De asemenea, societatea nu a prezentat **niciun regulament, decizie ș.a. care să prevadă condițiile în care persoanele fizice – potențiali clienți – au acces la serviciile de transport gratuit**, respectiv dacă accesul la servicii este permis de bază de legitimație/card de client/bon fiscal, regularitatea și orarul curselor în raport de programul de funcționare a magazinelor etc. În același scop, se reține că societatea putea prezenta orice alte documente – rapoarte, chestionare, corespondență cu autoritățile locale etc. –, dovedirea stării de fapt reclamate putând fi efectuată cu orice document cu forță probantă suficientă, având în vedere faptul că amplasarea locațiilor magazinelor la periferia celor trei localități nu implică în mod automat lipsa transportului public de călători în zonă.

În privința veniturilor adiționale realizate în calitate de magazin-ancoră în centrul comercial, ca justificare a faptului că serviciile de transport sunt oferite gratuit și clienților celorlalte magazine, se reține că din contractele prezentate nu rezultă că aceste venituri sunt condiționate în vreun fel de angajamentul societății contestatoare de a oferi astfel de servicii pentru toți potențialii clienți ai centrelor comerciale respective.

Din cele anterior prezentate nu rezultă că serviciile de transport puse la dispoziție cu titlu gratuit în favoarea altor persoane sunt în strânsă legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice de către societatea contestatoare în înțelesul dispozițiilor legale în materie de TVA mai sus citate. În acest sens se reține că, fiind vorba de servicii care nu fac parte din gama de servicii comercializate în mod obișnuit de către societate, nu este suficient ca serviciile de transport oferite gratuit potențialilor clienți să aibă o legătură cu activitatea economică a societății, ci ca **acea legătură să fie atât de strânsă** încât, în lipsa acordării gratuite a serviciilor respective, desfășurarea în condiții optime a activității să fie periclitată.

Or, tocmai acest lucru nu a fost demonstrat în concret de către contestatoarea ABC SRL, simplele afirmații, corecte la nivel intuitiv, trebuind a fi dovedite în raport de elemente factice verificabile pentru fiecare centru comercial în parte, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Contestatia se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază”**, astfel că societatea contestatoare avea obligația prezentării documentației care să dovedească că magazinele din centrele comerciale nu puteau fi operate în condiții optime în lipsa asigurării, cu titlu gratuit, a unor servicii de transport potențialilor clienți.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedura civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.

Totodată, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În privința jurisprudenței europene în materie, se reține că în chiar cauza C-371/07 Danfoss A/S și AstraZeneca A/S invocată, instanța comunitară însăși a apreciat că numai în lumina unor informații obiective, care trebuie verificate, se poate aprecia că oferirea gratuită a serviciilor este efectuată în scopuri strict profesionale, adică în interesul desfășurării activității economice a persoanei impozabile (pct. 55 din hotărâre). Cum acest lucru implică prezentarea de dovezi obiective din care să reiasă necesitatea acordării gratuite a serviciilor de transport pentru potențialii clienți, rezultă că simpla invocare a jurisprudenței nu este suficientă, tratamentul fiscal depinzând finalmente de elementele factice concrete și de documentația aferentă, ceea ce, în speță, societatea contestatoare nu a demonstrat.

In raport de cele aratate anterior, se retine ca ABC SRL nu a dovedit că oferirea cu titlu gratuit a serviciilor de transport potențialilor clienți este strâns legată de operarea în condiții optime a magazinelor din centrele comerciale din O1, O2 și O3, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru TVA colectată aferentă acestor servicii.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX xxx/2014, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-SX yyy/2014 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă de S lei reprezentând diferența suplimentară de TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.