



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. / 2010 privind soluționarea contestației depusă de R,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului X – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr...cu privire la contestația formulată de R, cu sediul în ..., având cod unic de înregistrare nr...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr... încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului X– Activitatea de inspecție fiscală și privește suma totală de plată de ...lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ...lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..., respectiv ..., așa cum rezultă din aplicarea ștampilei pe decizie, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului X, ..., așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. R, contestă Decizia de impunere nr...emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului X – Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

În susținerea contestației, societatea R invocă „netemeinicia și nelegalitatea actelor contestate referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă construcției spațiului

destinat pentru cantina societății în cadrul imobilului în care societatea își desfășoară activitatea economică”, întrucât consideră că „organele de control au procedat eronat la stabilirea debitului reprezentând TVA suplimentar în sumă de ...RON aferentă suprafeței destinată preparării și servirii mesei angajaților și majorările de întârziere aferente în sumă de ...RON, pentru perioada 01.09.2006-30.06.2008”.

Societatea consideră că „organele de control au invocat eronat temeiul de drept în ceea ce privește aplicarea obligațiilor de ajustare a TVA în cazul bunurilor de capital pentru punerea la dispoziție a spațiului destinat cantinei angajaților de către R.”, respectiv art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.54 alin.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

R. în cursul anului 2007 a contractat cu G. execuția imobilului situat în comuna X în suprafață totală utilă de 33.545 mp, pentru care, în cursul anului 2007 societatea a aplicat TVA prin taxare inversă și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere integral pentru facturile emise de G.

Începând cu 15.01.2008, R. a încheiat un contract cu E. în virtutea căruia societatea pune la dispoziția acestuia o parte din suprafața imobilului, în vederea prestării de servicii de catering, în scopul oferirii gratuite a mesei de prânz, personalului angajat.

R. în susținerea contestației sale invocă faptul că angajații R. sunt îndreptățiți la pauză de masă zilnică în cadrul termenului de o jumătate de oră precum și faptul că societatea R. se află la distanță considerabilă până la primul oraș (aproximativ 10km), astfel că salariații nu au posibilitatea servirii mesei în pauza de masă în cadrul termenului de o jumătate de oră într-o localitate învecinată, datorită faptului că deplasarea acestora până la destinație ar putea produce întreruperi semnificative ale proceselor de muncă cu efecte directe asupra întregii activități a societății R. Astfel, spațiul amenajat pentru prepararea și servirea mesei pentru angajați în incinta imobilului societății R. din comuna X este o componentă esențială desfășurării activității sale economice în condiții normale.

Societatea contestatoare consideră necesar să se analizeze dacă *„în cazul specific R se poate justifica opinia organelor de control, conform căreia o parte din bunul imobil construit de R. este folosit pentru alte scopuri decât activitățile economice atunci când este amenajat pentru a fi pus la dispoziția angajaților R. pentru prepararea și servirea mesei.”*

Societatea contestatoare menționează cazuri din jurisprudența și practica Uniunii Europene, în care contribuabilul alege să trateze bunurile de capital folosite, atât în scopul afacerii, dar și în scop personal, ca bunuri integrate în afacere, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției sau construcției acestor bunuri va fi integral deductibilă.

Societatea contestatoare precizează că ea este cea responsabilă de ora la care se desfășoară masa, ca și în cazul introdus spre soluționare la

Curtea Europeană de Justiție, “C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet” având ca obiect tratamentul din punct de vedere al TVA aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru, speță în care instanța a considerat că aceste servicii trebuie tratate în funcție de împrejurările particulare în care societatea își desfășoară activitatea.

Societatea consideră necesar să se analizeze dacă sunt aplicabile prevederile referitoare la ajustare sau prevederile referitoare la livrarea către sine.

R. întărește cele de mai sus și prin argumentul că *„utilizează suprafața destinată cantinei și pentru alte activități desfășurate în cadrul activității economice a societății, așa cum sunt discuțiile organizate de managementul societății în vederea dezbaterii anumitor teme de interes (ședințe de comunicare internă a managementului pentru personalul direct productiv), instruirii pentru noi operatori (instruirii specifice legate de producție, instruirii în domeniul protecției muncii, sănătății în muncă, instructaje de prevenirea și stingerea incendiilor – cele din urmă instructaje obligatorii în conformitate cu legislația actuală în vigoare).”*

Societatea R. consideră neîntemeiată și nelegală măsura organelor fiscale prin care a dispus ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă construcției imobilului pentru porțiunea amenajată cantinei, precizând că prepararea și servirea mesei angajaților în mod gratuit în spațiul amenajat special pentru servirea mesei de către R. nu poate fi considerată o operațiune făcută în scopul personal al angajaților săi, ci o operațiune care concurează la desfășurarea activității economice de producție de echipamente de comunicații realizată de R. în condiții optime.

Societatea R. menționează că *“organele de inspecție fiscală, au omis să țină cont de precizările prezentate în Decizia nr... emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, analiza fiind de aceea una superficială”*.

De asemenea, societatea precizează că afirmația organelor de inspecție fiscală, conform căreia “distanța la care este situat locul de desfășurare al activității față de cel mai apropiat oraș nu reprezintă un criteriu pentru a considera că aveam de-a face cu împrejurări speciale”, *“contravine precizărilor Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, exprimate prin Decizia ...*

Societatea R. consideră că organele de control au făcut “o confuzie între masa acordată gratuit angajaților, pentru care societatea autocolectează TVA și TVA-ul aferent spațiului destinat pregătirii și servirii mesei” și că motivul pentru care “nu s-ar afla în acele situații sau “împrejurări speciale” invocate prin Decizia nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, ar fi acela că societatea acordă salariaților mese cu titlu gratuit.”

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...și înregistrat la Direcția generală a finanțelor publice a județului X, sub nr..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..., organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului X – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Obiectul controlului l-a constituit reverificarea taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește suma de ...lei, precum și a majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, sume stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr...încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului X, decizie ce a făcut obiectul contestației depusă de R. și soluționată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin emiterea Deciziei nr...prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în scopul stabilirii condițiilor concrete în care R. își desfășoară activitatea, respectiv posibilitatea încadrării operațiunii desfășurate în împrejurări speciale, situație în care punerea la dispoziția societății de catering a spațiului de 618, 63 mp de către societatea contestatoare, cât și utilizarea spațiului de 923,54 mp cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului societății R. ar reprezenta activități accesorii activității economice principale a întreprinderii.

Perioada verificată 01.09.2006-30.06.2008.

În urma reverificării efectuată în baza Deciziei nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în perioada 04.09.2007-30.06.2008, în baza contractului încheiat cu G. acesta a executat pentru R. un imobil situat în com. X, în suprafață totală utilă de 35.545 mp. Pentru lucrările executate R. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA, în anul 2007 aplicând "taxarea inversă", iar în anul 2008 în conformitate cu TVA înscrisă în facturile primite de la G.

- începând cu 15.01.2008, R. a pus la dispoziția E. o parte din suprafața imobilului, respectiv:

1. Bucătărie (zona de gătit, parter);
2. Camere frigorifice, inclusiv hol (parter);
3. Depozit și vestiar, inclusiv hol (parter);
4. Zona de servire la linie (etajul 1);

5. Zona de spălat vase (etajul 1), și anume suprafața de **618,63 mp**, care reprezintă 1.74% din suprafața totală utilă a imobilului construit, iar începând cu data de 07.07.2008 societatea dă în folosință suprafața de **923.54 mp**, având destinația de zonă de deservire a mesei destinată angajaților R.

Organele de inspecție fiscală au constatat că R. nu își desfășoară activitatea în împrejurări speciale așa cum sunt considerate acestea de către instanța de judecată, întrucât:

- în cazul societății nu este vorba de reuniuni de lucru desfășurate la sediul întreprinderii cu parteneri de afaceri și cu personalul propriu, care se pot întinde pe durate mai mari ce pot ajunge până la câteva zile;

- mesele în discuție în cazul Danfoss constau în sandwich-uri și în mâncare rece servite în sala de reuniune, pentru a permite limitarea cauzelor de întrerupere a reuniunilor. Din acest motiv s-a considerat că angajații nu puteau alege nici locul, nici ora, nici natura meselor, angajatorul însuși fiind responsabil pentru această alegere. Aceste mese în discuție reprezentau mai puțin de 1% din mesele servite personalului, restul fiind furnizate cu titlul oneros. Cazul R, nu este unul similar, întrucât este vorba de masa caldă servită în pauzele de masă când procesul de muncă este oricum oprit;

- distanța la care este situat locul de desfășurare al activității față de cel mai apropiat oraș nu reprezintă un criteriu pentru a considera că activitatea societății se desfășoară în împrejurări speciale; majoritatea agenților au pauza de masă negociată prin contractul colectiv de muncă de o jumătate de oră și nu pretind că ar trebui încadrați în împrejurări speciale pentru a considera că masa acordată salariaților cu titlul gratuit ar constitui o activitate adiacentă activității economice și în consecință să nu colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă; altfel s-ar pune problema încălcării unui principiu al fiscalității prevăzut de art.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

- punerea la dispoziția societății de catering cu titlu gratuit a spațiului destinat bucătăriei și locul de preparare a hranei, precum și punerea la dispoziție cu titlu gratuit a cantinei pentru servirea mesei de către salariații proprii sunt doar activități accesorii activității – acordare de hrană cu titlu gratuit salariaților proprii - care este principalul, operațiune pentru care societatea nu a dedus TVA din propria inițiativă. Or, în virtutea principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, a admite că punerea la dispoziție cu titlu gratuit a locului de preparare a hranei și a celui de servire a mesei ar constitui activități economice pentru care agentul economic ar avea drept de deducere a TVA, fără a colecta TVA, ar însemna că și pentru masa servită angajaților s-ar aplica același regim fiscal, lucru care nu s-a întâmplat nici în cazul Danfoss care colectează TVA la masa servită angajaților și nici în cazul R, care procedează la fel, considerând că nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

- afirmația societății contestatoare că ar fi necesar să se analizeze dacă sunt aplicabile prevederile referitoare la ajustare TVA conform art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau prevederile referitoare la livrarea către sine, conform art.129 alin.(4) lit.a) din același act normativ, aferentă construcției imobilului din Comuna Jucu pentru suprafața de 1.542,17 mp, este

neîntemeiată deoarece art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal se referă la utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, or în cazul de față nu poate fi vorba de o utilizare temporară atâta timp cât suprafața respectivă a fost proiectată și contractată la execuție cu destinație explicită de loc de preparare și servire a mesei.

- punerea la dispoziție a spațiului destinat preparării și servirii mesei nu este destinată realizării de venituri cu caracter de continuitate, respectiv nu se încadrează în sfera activităților economice definite la art.127 alin.2 din Codul fiscal.

- afirmația societății că *utilizează suprafața destinată cantinei și pentru alte activități desfășurate în cadrul activității economice a societății*, nu este de natură să schimbe încadrarea juridică a faptei, întrucât:

- atât în timpul controlului cât și cu ocazia acestei reverificări, organele de inspecție fiscală au identificat existența unor săli de ședință cu dotări tehnice adecvate pentru astfel de activități;

- locația, respectiv cantina este improprie pentru astfel de activități deoarece acolo se servește masa;

- din analiza documentelor prezentate de societate privind desfășurarea de anumite activități, respectiv: sesiuni de comunicare internă a conducerii pentru personalul direct angajat în producție și pentru personalul administrativ; canal de comunicare intern, sistem LCD; sesiuni de instruire în momentul efectuării de angajări; sesiuni obligatorii de training, rezultă că acestea s-au desfășurat în lunile decembrie 2008, iulie 2009, perioadă ce nu a făcut obiectul prezentei verificări.

- din analiza listelor nominale prezentate de societate referitoare la training tehnic teoretic privind colectarea și reciclarea deșeurilor și protecția mediului aferente perioadei mai 2008 și iunie 2008, nu rezultă locul unde au fost desfășurate aceste activități.

- în ceea ce privește spațiul pus la dispoziția unei alte societăți pe bază de contract, societatea nu probează cu documente desfășurarea de activități economice.

- constatările echipei de inspecție fiscală sunt întărite și de precizările din Nota explicativă dată de directorul economic al societății, unde este menționat faptul că spațiul destinat cantinei este utilizat pentru prepararea și servirea mesei de către angajații proprii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că suprafața totală de 1.542,17 mp, respectiv 4.34% din suprafața totală utilă a imobilului, începând cu luna ianuarie 2008 este folosită de persoana impozabilă pentru alte scopuri decât activitățile economice definite la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, fapt pentru care, societatea contestatoare avea obligația ajustării taxei pe

valoarea adăugată deduse pentru imobil, proporțional cu ponderea suprafeței afectate pentru alte scopuri decât activitățile economice, din totalul suprafeței construite, conform prevederilor art.149, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Pentru acest fapt au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată în valoare de ...lei, precum și majorări de întârziere aferente în valoare de ...lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea își desfășoară activitatea în împrejurări normale sau speciale, în funcție de care avea sau nu obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă la construcția imobilului din comuna X pentru partea din imobil pus la dispoziția societății de catering și cea destinată servirii mesei pentru angajații societății.

În fapt, în perioada 04.09.2007–30.06.2008, R.a fost beneficiara unui imobil situat în com.X, în suprafață totală utilă de 35.545 mp, executat de către societatea G. potrivit contractului de proiectare și construcție nr...

Pentru lucrările executate R. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA, în anul 2007 aplicând "taxarea inversă". În anul 2008, R. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA, în conformitate cu TVA înscrisă în facturile primite de la G.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu 15.01.2008 în baza contractului cadru de prestări servicii înregistrat sub nr.28/19.02.2008, R. a pus la dispoziția E, specializată în activități de catering, un spațiu de 618,63 mp, care reprezintă 1.74% din suprafața imobilului respectiv. Serviciile pe care societatea de catering le prestează în beneficiul primei societăți constau în: prepararea alimentelor, transportul, servirea și vânzarea acestora în locațiile stabilite de societatea beneficiară, instalarea și mobilarea cantinei pentru servirea mesei în regim de autoservire, oferirea de servicii de catering pentru încăperile de conferință și ocazii speciale, furnizarea unor seturi de automate cu băuturi calde, reci și snack-uri.

Din data de 07.07.2008, societatea a pus la dispoziția angajaților săi un spațiu de 923,54 mp destinat servirii mesei, care reprezintă 2,6% din suprafața imobilului.

Având în vedere că societatea oferă cu titlu gratuit masa pentru angajați, a procedat la autocolectarea TVA în baza facturilor emise de societatea de catering, considerând că îi sunt aplicabile prevederile referitoare la livrarea/prestarea către sine de la art.128 alin.(4) și art.129 alin.(4) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suprafața pusă la dispoziția societății de catering și cea destinată servirii mesei, în total 1.542,17 mp, respectiv 4.34% din suprafața totală utilă a imobilului, începând cu luna ianuarie 2008 este folosită de persoana impozabilă pentru alte scopuri decât activitățile economice definite la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, fapt pentru care, societatea contestatoare avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru imobil, proporțional cu ponderea suprafeței afectate pentru alte scopuri decât activitățile economice, din totalul suprafeței construite, conform prevederilor art.149, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În acest sens a fost emisă Decizia de impunere nr..., contestată de societate și soluționată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin emiterea Decizia nr...

Prin Decizia nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..., referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei și majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.09.2006-30.06.2008 pentru ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în scopul stabilirii condițiilor concrete în care R. își desfășoară activitatea, respectiv pentru a se constata dacă aceasta își desfășoară activitatea în împrejurări speciale, situație în care punerea la dispoziția societății de catering a spațiului de 618, 63 mp de către societatea contestatoare, cât și utilizarea spațiului de 923,54 mp cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului societății R. ar reprezenta activități accesorii activității economice principale a întreprinderii.

Urmarea reverificării efectuată în baza Deciziei nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin Decizia de impunere nr...emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de ...s-a stabilit că societatea nu își desfășoară activitatea în împrejurări speciale. Pentru acest fapt au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată în valoare de ...lei, precum și majorări de întârziere aferente în valoare de ...lei.

În drept, art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu

01.01.2008, privind ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile în cazul bunurilor de capital, precizează:

“(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;”

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, modificată și completată cu H.G. nr.1579/2007, precizează:

“(4) Începând cu anul 2008, conform [art.149](#) alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.”

Prin urmare, potrivit reglementărilor legale menționate mai sus se reține obligația ajustării TVA dedusă pentru imobil, proporțional cu ponderea suprafeței **utilizate pentru alte scopuri decât activitățile economice**, din totalul suprafeței construite.

Având în vedere faptul că spațiul afectat cantinei este pus la dispoziția altei societăți pentru a pregăti masa în beneficiul societății contestatoare și faptul că punerea la dispoziție a spațiului nu reprezintă o activitate economică, astfel cum este definită la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind efectuată în cadrul contractului de prestări servicii de catering, s-a solicitat punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat prin adresa nr..., anexată la dosarul cauzei, care precizează:

“În împrejurări speciale, interesul întreprinderii poate impune ca angajatorul însuși să asigure oferirea de mese (a se vedea prin analogie cu transportul salariaților la locul de muncă asigurat de angajator, Hotărârea Fillibeck, C-258/95, punctele 29 și 30).”

Față de cele de mai sus, în condițiile în care angajații nu au posibilitatea să servească masa într-un timp rezonabil, care să nu perturbe buna desfășurare a activității Societății, oferirea de mese angajaților de către Societate în împrejurările speciale, nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al acestora din urmă fiind efectuată în scopul desfășurării în bune condițiuni a activității economice a

intreprinderii. Avantajul personal pe care angajații îl au din aceasta nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu interesul societății.

Având în vedere cele menționate anterior, în împrejurările speciale descrise mai sus, atât punerea la dispoziția Societății de catering a spațiului de 618,63 mp de către Societate, cât și utilizarea spațiului de 923,54 mp cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului Societății, reprezintă activități accesorii activității economice principale a întreprinderii, respectiv fabricarea echipamentelor de comunicații.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniu TVA, rezultă că în împrejurări normale, atunci când angajatului îi revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului în care servește masa, când angajatorul nu intervine în aceste alegeri, angajatul având doar obligația să revină la locul său de muncă la orele convenite și să efectueze în acest loc munca sa obișnuită, oferirea de mese poate fi considerată ca fiind efectuată în scopul personal al angajaților și nu în scopul desfășurării activității economice a întreprinderii.

Însă, în împrejurări speciale, când datorită particularităților specifice ale locului de muncă, angajații nu au posibilitatea de alegere cu privire la masa de prânz și li se impune o masă prestabilită să o servească la sediul companiei, când societatea este responsabilă de ora la care se desfășoară masa, de natura meselor și de durata acestora și o acordă pentru a evita întreruperile semnificative care ar putea periclita activitatea societății, se poate aprecia că oferirea de mese angajaților de către angajator în spațiu amenajat în acest sens este o activitate integrată proceselor economice ale afacerii sale și nu are ca scop să răspundă interesului angajaților.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv contractul colectiv de muncă, se reține că la art.34 alin.(1) s-a prevăzut că: *“pauza de masă va fi stabilită prin Decizie a Directorului General pentru fiecare categorie de salariați din cadrul societății[...]”*.

Astfel, prin Decizia nr..., anexată în copie la dosarul cauzei, s-a stabilit la art.1 că: *“începând cu data de 04.02.2008, pauza de masă va fi de 30 minute pentru fiecare angajat al societății”*.

De asemenea, din anexa 1 din data de 17.01.2008, la contractul de prestări servicii încheiat între R și E, se reține că:

- în ceea ce privește orarul serviciilor:

“pauza de masă pentru fiecare schimb este de două ore”.

- în ceea ce privește oferta:

“Servirea prânzului zilnic cu următorul program de alimentație:[...]”

Prin urmare, din analiza documentelor anexate la dosar și din motivațiile societății din contestație, necontrazise de organele de inspecție fiscală, se reține că, angajații nu au posibilitatea de alegere cu privire la masa de prânz, aceștia având impusă o masă prestabilită potrivit ofertei din meniul

zilei respective, ce trebuie servită la sediul companiei în intervalul de timp cât cantina este deschisă.

Mai mult, se reține că societatea R. își desfășoară activitatea la o distanță considerabilă până la primul oraș, respectiv aproximativ 10 km până la X și 22 km până la Y, așa cum rezultă din contestație, aspect necontrazis de organele de inspecție fiscală, astfel că timpul necesar deplasării în bune condițiuni și servirii mesei la destinațiile respective, ar fi mai mare decât pauza de masă a salariaților, ceea ce ar putea produce întreruperi semnificative ale procesului de muncă cu efecte directe negative asupra întregii activități a societății.

În contestație, societatea motivează că în apropiere, nu există nicio unitate specializată în servirea mesei, salariații nu au alte mijloace de a-și asigura masa de prânz în intervalul de o jumătate de oră cât durează pauza de care beneficiază potrivit Contractului colectiv de muncă și a regulamentului intern, iar organele de inspecție fiscală nu contrazic acest lucru, se poate aprecia că oferirea de mese angajaților de către angajator în spațiu amenajat în acest sens este o activitate integrată proceselor economice ale afacerii sale și nu are ca scop să răspundă interesului angajaților.

Totodată, așa cum precizează și societatea în contestație, la pagina 11, dacă nu ar fi pus la dispoziția angajaților săi acest spațiu de deservire a mesei, aceștia ar fi fost nevoiți să servească masa fie în aer liber, fie în spațiu destinat producției. Nici una din cele două alternative nu este o opțiune pentru societate. În ceea ce privește folosirea spațiului producției ca spațiu de servire a mesei, acesta este impropriu, întrucât prin natura activității desfășurate de societatea R. – producția de echipamente de telecomunicații – se impune ca spațiul destinat producției să fie unul strict controlat ambiental din punct de vedere al temperaturii, umidității, ventilației, particulelor de praf, electricității statice, etc.

De asemenea, neoferirea de către societate a posibilității servirii mesei de către salariați, ar avea efecte negative asupra sănătății acestora, ceea ce ar implica costuri cu asigurare medicală, lipsa personalului specializat pentru realizarea procesului tehnologic, ceea ce ar putea periclita desfășurarea optimă a activității economice a societății.

De la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare uniformă a legii.

Astfel, potrivit cazului introdus spre soluționare la Curtea Europeană de Justiție, "C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet" având ca obiect tratamentul din punct de vedere al TVA aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de

afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru, se precizează că:

În astfel de împrejurări speciale, oferirea de mese angajaților de către angajator nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al acestora și nu este efectuată în alte scopuri decât cele de activitate. Avantajul personal pe care angajații îl au din aceasta nu apare ca fiind decât un accesoriu în raport cu interesul întreprinderii.

În consecință, specificațiile proprii organizării întreprinderii constituie un indice conform căruia prestațiile care constau în oferirea de mese oferite cu titlu gratuit angajaților nu sunt efectuate în alte scopuri decât cele de activitate.

Având în vedere considerațiile de mai sus, articolul 6 alineatul (2) din a șasea directivă este interpretat în sensul că această dispoziție, pe de o parte nu vizează oferirea de mese cu titlu gratuit în cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile acestor întreprinderi, din moment ce din informații obiective—acest aspect trebuie verificat de instanța de trimitere – că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale. Pe de altă parte, dispoziția menționată se referă în principiu la oferirea de mese cu titlu gratuit de către o întreprindere personalului acestuia, la sediile sale, cu excepția cazului-aspect care trebuie de asemenea stabilit de instanța de trimitere—în care nevoile întreprinderii, precum aceea de a garanta continuitatea și buna desfășurare a reuniunilor de lucru, necesită că oferirea de mese să fie asigurată de către angajator.

Totodată, potrivit deciziei Curții de Justiție C-258/95 - Fillibeck, se precizează că articolul 6 (2) din a șasea directivă este interpretat în sensul că transportul asigurat cu titlu gratuit de către angajator angajaților, între casele lor și locul de muncă într-un vehicul al societății servește, în principal scopurilor private ale angajaților și, astfel, servește în alte scopuri decât cele de afaceri. Cu toate acestea, această dispoziție nu se aplică în cazul în care, având în vedere anumite condiții, cum ar fi dificultatea de a găsi alte mijloace de transport, condițiile de afaceri fac necesară pentru angajator asigurarea transportului pentru angajați, caz în care furnizarea acestor servicii de transport nu este efectuată pentru alte scopuri decât cele de afaceri.

În astfel de împrejurări speciale, transportul este organizat de către angajator, în scopuri care nu sunt altele decât cele legate de activitatea economică. Beneficiul personal obținut de angajați dintr-un astfel de transport pare a fi doar de importanță secundară în comparație cu nevoile de afaceri.

Astfel, prin analogie, în împrejurări normale, respectiv atunci când angajatului îi revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului în care

servește masa, când angajatorul nu intervine în aceste alegeri, angajatul având doar obligația să revină la locul său de muncă la orele convenite și să efectueze în acest loc munca sa obișnuită, oferirea de mese poate fi considerată ca fiind efectuată în scopul personal al angajaților și nu în scopul desfășurării activității economice a întreprinderii.

Însă, în împrejurările speciale descrise mai sus, atât punerea la dispoziția societății de catering a spațiului de 618,63 mp de către societatea contestatoare, cât și utilizarea spațiului de 923,54 mp cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului societății, reprezintă activități accesorii activității economice principale a întreprinderii, respectiv fabricarea echipamentelor de comunicații, întrucât numai în acest fel se poate evita disconfortul și pierderea de timp, cauzată de căutarea altor posibilități ale angajaților de a servi masa de prânz, angajatorul fiind cel care garantează continuitatea și buna desfășurare a procesului de producție.

Mai mult, oferirea mesei salariaților și implicit a spațiului necesar, contribuie nemijlocit la asigurarea unor condiții de muncă de nivel competitiv și la creșterea motivării salariaților, cu efecte directe în sporirea calității și productivității muncii, aspecte care sunt indisolubil legate de scopul economic productiv al societății.

Astfel, în împrejurările speciale descrise mai sus, oferirea de mese angajaților de către angajator nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al salariaților și nu este efectuată în alte scopuri decât cele de activitate. Avantajul personal pe care angajații îl au din aceasta apare ca fiind accesoriu în raport cu interesul întreprinderii.

În consecință, atât punerea la dispoziția societății de catering a spațiului de 618,63 mp de către societate, cât și utilizarea spațiului de 923,54 mp cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului societății, reprezintă activități accesorii activității economice principale a întreprinderii, respectiv fabricarea echipamentelor de comunicații.

Prin urmare, suprafața amenajată pentru cantină, respectiv bucatăria, camerele frigorifice, depozitul și vestiarul, zona de servire la linie, zona de spălat vase, zona de servire a mesei, inclusiv holurile aferente camerelor frigorifice și vestiarului, nu este folosită de R. în alte scopuri decât activitățile economice, motiv pentru care, nu sunt incidente prevederile art.149 din Codul fiscal, referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă edificării părților de imobil respective.

În același sens s-a pronunțat pentru speța în cauză și Direcția de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..., anexată la dosarul cauzei.

Din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ..., și înregistrat sub nr..., se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că R. nu își desfășoară activitatea în împrejurări speciale, întrucât:

- în cazul societății R. nu este vorba de reuniuni de lucru desfășurate la sediul întreprinderii cu parteneri de afaceri și cu personalul

propriu, care se pot întinde pe durate mai mari ce pot ajunge până la câteva zile.

- mesele în discuție în cazul Danfoss constau în sandwich-uri și în mâncare rece servite în sala de reuniune, pentru a permite limitarea cauzelor de întrerupere a reuniunilor.

- distanța la care este situat locul de desfășurare al activității față de cel mai apropiat oraș nu reprezintă un criteriu pentru a considera că activitatea societății se desfășoară în împrejurări speciale.

Însă din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că nu există posibilitatea servirii mesei de către angajații societății în pauza de masă în cadrul termenului de o jumătate de oră alocat în acest sens, având în vedere că imobilul în care se desfășoară activitatea de producție a societății este situat la o distanță considerabilă de cel mai apropiat oraș.

Mai mult, analogia care există între speța supusă soluționării și cazul Danfoss constă în tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă oferirii de mese cu titlu gratuit, punctul comun fiind faptul că în ambele cazuri, scopul este să răspundă interesului societății și să deservescă activității economice a acesteia.

Prin urmare, se reține că nu are relevanță natura meselor servite, respectiv: reci la Danfoss, calde la R, sau dacă acestea sunt servite în cadrul reuniunilor de lucru sau în cadrul intervalului de timp alocat pentru pauza de masă, pentru a încadra activitatea societății în condiții normale sau speciale în funcție de care se stabilește tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă spațiilor destinate servirii mesei de către salariați.

De asemenea, se reține că prevederile art.127 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organul de inspecție fiscală, definește categoriile de activități economice la modul general, legiuitorul stabilind aici cadrul general pentru activitățile principale.

Astfel, se reține că în condițiile în care angajații nu au posibilitatea să servească masa într-un timp rezonabil care să nu perturbe buna desfășurare a activității, punerea la dispoziția societății de catering a spațiului de 618,63 mp de către societate, cât și utilizarea spațiului de 923,54 mp cu destinația de cantină pentru oferirea de mese cu titlu gratuit personalului societății, reprezintă activități accesorii activității economice principale a întreprinderii, respectiv fabricarea echipamentelor de comunicații, așa cum s-a precizat **pentru cauza în speță și de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..., cât și prin adresa nr..., anexate la dosarul cauzei.**

Prin urmare, se reține că pentru cazul în speță, nu sunt aplicabile prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă

edificării părților de imobil utilizate cu această destinație cu condiția nemodificării destinației respective pe perioada de ajustare.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia s-ar pune problema încălcării unui principiu al fiscalității prevăzut de art.3 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât în zonă *“majoritatea agenților au pauza de masă negociată prin contractul colectiv de muncă de o jumătate de oră și nu pretind că ar trebui încadrați în împrejurări speciale pentru a considera că masa acordată salariaților cu titlul gratuit ar constitui o activitate adiacentă activității economice și în consecință să nu colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă”*, nu poate fi reținut, întrucât criteriul de a fi încadrat în *“împrejurări speciale”* nu constă doar în durata pauzei de masă, ci în particularitățile pe ansamblu, ale locului de muncă.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale în vigoare pe perioada verificată și documentele anexate la dosarul cauzei, se va admite contestația formulată de R. pentru suma de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât urmează să fie admisă contestația formulată de R. pentru suma de ...lei, se va admite contestația și pentru suma de ...lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept ***“accessorium sequitur principale”***.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.149 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, modificată și completată cu H.G. nr.1579/2007, și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Admiterea contestației formulată de R., împotriva Deciziei de impunere nr..., pentru suma totală de plată de ...lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ...lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei.