

DECIZIA NR. 1792/2015
privind solutionarea contestatiei formulate de catre
SC X SA
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /16.10.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P. Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. /14.10.2014, cu privire la contestatia formulata de catre **SC X SA**, cu domiciliul fiscal in localitatea, str. nr....., jud., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. /..... /1991, avand cod unic de inregistrare Contestatia a fost depusa prin Societatea de Avocati **X**, in baza Imputernicirii Avocatiale / / 03.10.2014.

Obiectul contestatiei îl constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. /27.08.2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala /27.08.2014, **privind suma de lei cu titlu de TVA respinsa la rambursare**, acte intocmite de AJFP Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. /27.08.2014, in **05.09.2014**, conform stampilei societatii aplicata pe adresa de comunicare a organului de inspectie, si data de **03.10.2014** inscrisa pe plicul de transmitere a contestatiei conform stampilei postei, fiind inregistrata la registratura D.G.R.F.P A.J.F.P....., Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii in data de 09.10.2014, sub nr....., conform stampilei unitatii respective.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulate de catre S.C. **X SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..... /27.08.2014 14 emisa de AJFP Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii .

I. Prin contestatia formulata, **SC X SA** a contestat obligatiile fiscale stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscale prin Decizia de impunere nr. /27.08.2014 in suma de lei reprezentand TVA respinsa la rambursare, solicitand anulara deciziei de impunere si aprobarea rambursarii integrale a TVA solicitata.

Situatia de fapt:

Societatea a depus la AJF..... Contribuabili Mijlocii decontul de TVA inregistrat sub nr. /25.07.2014, prin care a solicitat rambursarea sumei de lei aferenta perioadei 01.06.2014 - 30.06.2014, cu control anticipat.

Petenta sustine ca TVA in suma de lei a fost colectata in mod nelegal si netemeinic, contextul fiind urmatorul:

SC X SA este o intreprindere metalurgica romaneasca producatoare de zinc si plumb din concentrate miniere, cu valorificarea metalelor insotitoare a acestora si producerea de derivate din acestea.

In vederea desfasurarii in bune conditii a activitatii, SC X SA a incheiat contractul de prestari servicii de paza si protectie nr./01.03.2013 cu SC X SRL (in calitate de prestator), conform caruia, prestatorul este obligat sa asigure serviciile de paza permanent./24 ore. In acest sens, a pus la dispozitia societatii X SA un numar de de agenti de paza precum si un dispecer operativ comunicatii radio si conducere operativa, care au asigurat paza permanenta a bunurilor mobile si imobile ale societatii, precum si a personalului acestuia.

Totodata, in contract se prevedea in sarcina societatii X obligatia de a asigura pentru agentii de paza masa si cazarea la cantina societatii, cat si doua incaperi: una cu destinatie mixta de vestiar si spatiu pastrare a documentelor intocmite de prestator si a doua pentru dispeceratul operativ.

Intrucat cantina societatii nu a mai functionat, SC X SA a achizitionat diverse alimente pe care angajatii in cauza le serveau ca atare sau le preparau in regim self - catering (paine, mezeluri, carne, legume etc.).

In acest context, SC X SA si-a exercitat dreptul de deducere :

- pentru tva aferenta contravalorii energiei electrice si a gazului natural facturat de furnizori pentru spatiul pus la dispozitia agentilor de paza,
- pentru tva aferenta alimentelor asigurate ca si masa, de societatea X, angajatilor firmei de paza si protectie.

Inspectorii fiscali au considerat ca bunurile si serviciile acordate pentru asigurarea cazarii si a mesei sunt asimilate unei livrari de bunuri, respectiv unei prestari de servicii cu plata, deoarece au fost acordate/prestate in mod gratuit de catre societate pentru uzul altor persoane, in alte scopuri decat cele pentru desfasurarea activitatii sale economice, fapt pentru care a colectat tva in suma de lei aferenta contravalorii serviciilor si bunurilor asigurate angajatilor firmei de paza in perioada 01.06.2014 - 30.06.2014, aplicand prevederile art. 128 alin. (4) lit. b) si art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003.

In sustinerea contestatiei se aduc urmatoarele considerente de fapt si de drept:

Petenta subliniaza faptul ca, in vederea desfasurarii in bune conditii a activitatii sale, a incheiat contract de prestari servicii de paza si protectie cu SC X SRL

Obiectul contractului il constituie: "desfasurarea de actiuni si activitati de paza si securitate, de catre Prestator, protejand bunurile mobile si imobile apartinand Beneficiarului, de distrugeri, sustrageri, prin actiuni fizice de efracție, escaladare, etc. precum si protectia personalului societatii de acte de violenta, huliganism, etc".

Societatea sustine ca activitatea desfasurata necesita asigurarea permanenta a serviciilor de paza si protectie, atat pentru bunurile sale mobile si imobile, cat si pentru angajatii proprii. Bunurile mobile si imobile ce apartin societatii si pentru care trebuie asigurata paza si protectia se afla la o distanta considerabila de orice facilitati de asigurare a hranei si a cazarii pentru angajatii firmei de paza.

Prin urmare, avand in vedere specificul activitatii precum si faptul ca locatia societatii X se afla la o distanta considerabila de drumurile principale, serviciile de paza erau o necesitate pentru protejarea bunurilor mobile si imobile ale societatii impotriva oricaror furturi si acte de vandalism, respectiv pentru activitatea economica a societatii. Totodata, agentii de paza aveau si scopul secundar de a proteja angajatii societatii de eventualele acte de violenta sau huliganism, astfel incat activitatea societatii sa se desfasoare in conditii de continuitate si siguranta.

Referitor la temeiul legal invocat de catre organele de inspectie fiscala, respectiv art. 128 alin. (4) lit. b) si art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, petenta considera ca nu se poate retine ca societatea a pus la dispozitie in mod gratuit bunuri si servicii catre angajatii societatii de paza pentru alte scopuri decat activitatea economica, din moment ce scopul achizitiei acestor bunuri (energie electrica, gaz natural, alimente) il reprezinta tocmai indeplinirea in bune conditii a unor obligatii contractuale asumate de catre X, astfel incat

activitatea sa economica sa se desfasoare in conditii optime.

Includerea unor clauze privind asigurarea mesei si a cazarii pentru angajatii firmelor de paza a fost o conditie obligatorie la semnarea contractului si reprezinta obligatii separate si suplimentare celei de achitare a sumei aferente serviciilor prestate de societatea de paza.

In sustinerea punctului sau de vedere, petenta invoca art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal si punctul 6 (9) din Normele metodologice

In consecinta, in opinia contestatarei aceste obligatii nu au fost indeplinite de SC X cu titlu gratuit, ci au fost realizate in vederea desfasurarii optime a activitatii economice a societatii, respectiv pentru a beneficia de serviciile de paza si protectie.

Nerespectarea acestor obligatii contractuale de catre X ar fi condus la rezilierea contractului de catre prestatorul serviciilor de paza, ceea ce inlatura prezumtia de gratuitate, relevand legatura indisolubila cu serviciile primite de catre societate.

Societatea considera ca inspectorii fiscali au admis servicii precum transportul salariatilor la si de la locul de munca, invocand in acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in Cauza C-258/95 Filibeck (punct 30 si 34) si cauza 118/11 Eon Aset Menidjmont.

Deasemenea, invoca si Cauza C-371/07 Danfoss si Astra Zeneca (punct 54, 55, 60, 61 si 62) dispusa intr-o alta speta, sustinand ca si in cazul X, cazarea si masa asigurata agentilor de paza este o necesitate datorita perioadei indelungate pe parcursul careia agentii de paza erau nevoiti sa stea in incinta societatii (cel putin o luna). Agentii de paza nu aveau posibilitatea de a se odihni sau de a-si prepara masa la domiciliu/resedinta personala, iar servirea mesei in afara incintei societatii nu era posibila datorita faptului ca deplasarea pana la o asemenea destinatie ar fi putut produce intreruperi semnificative ale serviciilor de paza si protectie, fiind astfel nevoiti sa stea pentru o perioada indelungata in incinta societatii.

Societatea argumenteaza necesitatea asigurarii mesei si a cazarii agentilor de paza prin lipsa posibilitatilor de procurare a hranei din incinta societatii, prin distanta mare fata de locatia cea mai apropiata de unde acestia ar fi putut obtine masa precum si distanta indepartata pana la domiciliul acestora si cerinta de a nu se deplasa la domiciliul/resedinta lor timp de o luna.

In ceea ce priveste cele doua incaperi puse la dispozitie de catre X agentilor de paza, din care una destinata dispeceratului obiectiv, si cealalta cu destinatie mixta de spatiu de pastrare a documentelor intocmite de prestatori in legatura cu serviciile de paza si protectie si de vestiar, contestatara sustine ca respectivele spatii au fost folosite strict pentru activitatea economica a societatii si nu pentru scopul personal al agentilor de paza.

Referitor la incaperea destinata dispeceratului obiectiv, aceasta a fost necesara pentru instalarea echipamentelor de paza si protectie, in special cele de monitorizare a punctelor de control pentru bunurile societatii supuse supravegherii cu camere de luat vederi.

De asemenea, referitor la incaperea pusa la dispozitie de X pentru a fi folosita de agentii de paza cu destinatie mixta, respectiv ca spatiu de depozitare si arhivare a documentelor intocmite in legatura cu serviciile de paza (rapoarte de activitate, procese verbale, note explicative cu privire la evenimentele intamplate) si ca vestiar, nu a fost folosita de agentii de paza in interesul lor personal, ci pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii economice a societatii X.

Prin urmare, societatea considera ca asigurarea cazarii si hranei agentilor de paza (care sunt auxiliare serviciului principal de paza de care societatea a beneficiat) nu poate fi asimilata unei livrari de bunuri sau prestari de servicii care determina autocolectarea TVA, deoarece bunurile in cauza (energia electrica, gazul natural, alimentele) au fost acordate gratuit pentru scopuri strans legate de activitatea economica a societatii si invoca CEJ in cauzele C-330/95 Goldsmiths Ltd, C-103/09 Weald Leasing Ltd si C-304/01 Kingdom of Spain privind principiile nediscriminarii si egalitatii.

SC X SA considera ca autoritatile fiscale in mod eronat au aplicat prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal si sustine ca nu avea obligatia auto-colectarii TVA in legatura cu alimentele si utilitatile (energie electrica si gaz) asigurate agentilor de paza.

Petenta considera ca obligatia sa de a autocolecta TVA pentru bunurile si serviciile achizitionate si folosite de persoane cu care nu are o relatie de angajare nu este sustinuta nici de aspectele economice ale operatiunilor si nici de legislatia in vigoare, si invoca cauza C-124/12 AES-3C Maritza East 1 EOOD, potrivit careia ar fi contrar principiului neutralitatii TVA sa se impuna unei persoane impozabile sa suporte TVA referitor la cheltuieli, pentru motivul ca persoana impozabila nu este angajatorul, in sensul legislatiei nationale, al persoanelor care lucreaza pentru intreprinderea sa si pentru a caror munca au fost efectuate aceste cheltuieli.

Fata de cele prezentate societatea considera ca nu avea obligatia calcularii TVA colectata pentru cazarea si masa asigurate agentilor de paza, deoarece bunurile in cauza (energia electrica, gazul natural, alimentele) au fost acordate pentru scopuri strans legate de activitatea economica a societatii .

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP - Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr./27.08.2014, intocmita in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr./27.08.2014, au stabilit obligatii suplimentare in suma lei cu titlu de tva respinsa la rambursare.

Verificarea s-a desfasurat ca urmare a depunerii de catre societate a decontului de TVA inregistrat la AJFP Contribuabili Mijlocii sub nr./25.07.2014, prin care a solicitat rambursarea sumei de..... lei aferenta perioadei 01.06.2014-30.06.2014, cu control anticipat.

Urmare verificarii documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.06.2014-30.06.2014, SC X SA a achizitionat servicii de paza si protectie in baza contractului nr...../01.03.2013 incheiat cu SC X SRL

Obiectul acestui contract este de asigurarea pazei si protectiei bunurilor mobile si imobile ale societatii si a personalului angajat. Conform contractului mentionat mai sus, societatea se obliga sa asigure personalului societatii de paza, cazare si masa. In acest contract nu se precizeaza daca aceste costuri cu cazarea si masa sunt furnizate gratuit de catre SC X SA sau sunt incluse in pretul serviciilor prestate de societatea de paza si protectie.

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca societatea a pus la dispozitie personalului apartinand SC X SRL un spatiu de cazare aflat in patrimoniului societatii situat in, str., FN (fosta cresa). Pentru utilitatile aferente acestui spatiu, respectiv pentru punctul de consum 2018106 al SC X SA si punctul de consum al X SA societatea verificata si-a exercitat dreptul de deducere aferent cheltuielilor cu utilitatile.

De asemenea, in baza aceluiasi contract, societatea verificata a oferit masa angajatilor firmei de paza, respectiv a achizitionat alimente pe care angajatii firmei de paza le-au pregatit in regim de self catering si pentru care societatea verificata si-a exercitat dreptul de deducere a tva aferent acestor achizitii.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca acordarea in mod gratuit de alimente, asigurarea cazarii in mod gratuit in spatiile detinute de SC X SA, spatii aflate in patrimoniul societatii si in care aceasta nu isi desfasoara activitatea sa economica si suportarea costurilor cu utilitatile aferente acestor spatii, reprezinta costuri suplimentare pentru societatea X SA, nerecuperate prin refacturare catre societatea de paza.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au asimilat aceste operatiuni cu o livrare de bunuri, respectiv o prestare de servicii in baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit.b) si art.

129 alin. (4) lit.b) din Codul fiscal. Acestea constituie operatiuni impozabile in Romania conform prevederilor art. 126 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de lei aferenta bunurilor (pentru alimente tva in suma de lei pentru baza impozabila lei) si serviciilor (pentru energie electrica si gaze naturale tva in suma de lei, pentru baza impozabila lei) achizitionate si folosite de persoane care nu sunt angajatii societatii, aplicand cota de TVA de 24% prevazuta la art. 140, alin.(1) din Legea 571/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, urmare inspectiei fiscale partiale efectuate pentru luna iunie 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit **obligatii suplimentare in suma de lei reprezentand TVA respinsa la rambursare**, rezultatele inspectiei fiscale partiale fiind:

- TVA solicitata la rambursare: lei,
- TVA respinsa la rambursare: lei,
- TVA aprobata la rambursare: lei.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SA este o intreprindere metalurgica romaneasca producatoare de zinc si plumb din concentrate miniere, cu valorificarea metalelor insotitoare a acestora si producerea de derivate din acestea (zinc rafinat, plumb electrolitic, aliaj Ag-Au, aliaj Zn-Cd).

Perioada verificata: 01.06.2014-30.06.2014.

D.G.R.F.P. X prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina SC X SA colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta alimentelor si utilitatilor achizitionate si puse la dispozitie in mod gratuit angajatilor societatii de paza X SRL

In fapt, urmare a depunerii de catre SC X SA a decontului de TVA inregistrat la AJFP Contribuabili Mijlocii sub nr./25.07.2014, prin care a solicitat rambursarea sumei de lei aferenta perioadei 01.06.2014-30.06.2014, cu control anticipat, organele de inspectie fiscala au efectuat o inspectie fiscala partiala, constatand ca in perioada 01.06.2014-30.06.2014 societatea in cauza a achizitionat servicii de paza si protectie de la X SRL

Obiectul acestui contract este de asigurarea pazei si protectiei bunurilor mobile si imobile ale societatii si a personalului angajat. Conform contractului mentionat mai sus, societatea se obliga sa asigure personalului societatii de paza, cazare si masa. In acest contract nu se precizeaza daca aceste costuri cu cazarea si masa sunt furnizate gratuit de catre SC X SA sau sunt incluse in pretul serviciilor prestate de societatea de paza si protectie.

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca societatea a pus la dispozitie personalului apartinand SC X SRL un spatiu de cazare aflat in patrimoniului societatii situat in str. (fosta cresa). Pentru utilitatile aferente acestui spatiu, respectiv pentru punctul de consum al SC X SA si punctul de consum al X SA societatea verificata si-a exercitat dreptul de deducere aferent facturilor de utilitati.

De asemenea, in baza aceluiasi contract, societatea verificata a oferit masa angajatilor firmei de paza, respectiv a achizitionat alimente pe care angajatii firmei de paza le-au pregatit in regim de self catering si pentru care societatea verificata si-a exercitat dreptul de deducere a tva aferent acestor achizitii.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca acordarea in mod gratuit de alimente, asigurarea cazarii in mod gratuit in spatiile detinute de SC X SA, spatii aflate in patrimoniul societatii si in care aceasta nu isi desfasoara activitatea sa economica si suportarea costurilor cu utilitatile aferente acestor spatii, reprezinta operatiuni pe care le-au asimilat cu o livrare de bunuri, respectiv o prestare de servicii in baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit.b) si art. 129 alin. (4) lit.b) din Codul fiscal si pentru care au **colectat suplimentar TVA in suma de lei.**

Prin contestatia depusa, petenta sustine ca activitatea desfasurata necesita asigurarea permanenta a serviciilor de paza si protectie, atat pentru bunurile sale mobile si imobile, cat si pentru angajatii proprii, avand in vedere ca bunurile mobile si imobile ce apartin societatii si pentru care trebuie asigurata paza si protectia se afla la o distanta considerabila de orice facilitati de asigurare a hranei si a cazarii pentru angajatii firmei de paza.

Societatea considera ca nu se poate retine ca a pus la dispozitie in mod gratuit bunuri si servicii catre angajatii societatilor de paza pentru alte scopuri decat activitatea economica, din moment ce scopul achizitiei acestor bunuri (energie electrica, gaz natural, alimente) il reprezinta tocmai indeplinirea in bune conditii a unor obligatii contractuale asumate de catre X, astfel incat activitatea sa economica sa se desfasoare in conditii optime, invocand in sustinere art. 128 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal si punctul 6 (9) din Normele metodologice.

Astfel, considera ca, in cazul sau, cazarea si masa asigurata agentilor de paza este o necesitate datorita perioadei indelungate pe parcursul careia agentii de paza erau nevoiti sa stea in incinta societatii (cel putin o luna), nu aveau posibilitatea de a se odihni sau de a-si prepara masa la domiciliu/resedinta personala, iar servirea mesei in afara incintei societatii nu era posibila datorita faptului ca deplasarea pana la o asemenea destinatie ar fi putut produce intreruperi semnificative ale serviciilor de paza si protectie, fiind astfel nevoiti sa stea pentru o perioada indelungata in incinta societatii.

Societatea argumenteaza necesitatea asigurarii mesei si a cazarii agentilor de paza prin lipsa posibilitatilor de procurare a hranei din incinta societatii, prin distanta mare fata de locatia cea mai apropiata de unde acestia ar fi putut obtine masa precum si distanta indepartata pana la domiciliul acestora si cerinta de a nu se deplasa la domiciliul/resedinta lor timp de o luna.

In ceea ce priveste cele doua incaperi puse la dispozitie de catre societatea X agentilor de paza, din care una destinata dispeceratului obiectiv, si cealalta cu destinatie mixta de spatiu de pastrare a documentelor intocmite de prestatori in legatura cu serviciile de paza si protectie si de vestiar, contestatara sustine ca respectivele spatii au fost folosite strict pentru activitatea economica a societatii si nu pentru scopul personal al agentilor de paza.

Referitor la incaperea destinata dispeceratului obiectiv, aceasta a fost necesara pentru instalarea echipamentelor de paza si protectie, in special cele de monitorizare a punctelor de control pentru bunurile societatii supuse supravegherii cu camere de luat vederi.

De asemenea, referitor la incaperea pusa la dispozitie de X pentru a fi folosita de agentii de paza cu destinatie mixta, respectiv ca spatiu de depozitare si arhivare a documentelor intocmite in legatura cu serviciile de paza (rapoarte de activitate, procese verbale, note explicative cu privire la evenimentele intamplate) si ca vestiar, nu a fost folosita de agentii de paza in interesul lor personal, ci pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii economice a societatii X.

Prin urmare, societatea considera ca asigurarea cazarii si hranei agentilor de paza (care sunt auxiliare serviciului principal de paza de care societatea a beneficiat) nu poate fi

asimilata unei livrari de bunuri sau prestari de servicii care determina auto-colectarea TVA, deoarece bunurile in cauza (energia electrica, gazul natural, alimentele) au fost acordate gratuit pentru scopuri strans legate de activitatea economica a societatii, iar autoritatile fiscale in mod eronat au aplicat prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal si sustine ca nu avea obligatia auto-colectarii TVA in legatura cu alimentele si utilitatile (energie electrica si gaz) asigurate agentilor de paza. In sustinerea punctului de vedere, petenta invoca jurisprudenta CEJ in cauzele C-258/95 Filibeck, C-118/11 Eon Aset Menidjunt, C-371/07 Danfoss si Astra Zeneca, C-330/95 Goldsmiths Ltd, C-103/09 Weald Leasing Ltd, C-304/01 Kingdom of Spain si C-124/12 AES-3C Maritza East 1 EOOD.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

SC X SA, in calitate de beneficiar, a incheiat Contractul de prestari servicii paza si protectie nr.40/01.03.2013 cu SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect: *„desfasurarea de actiuni si activitati de paza si securitate de catre prestator, protejand bunurile mobile si imobile apartinand beneficiarului, de distrugerii, sustrageri, prin actiuni fizice de efracție, escaladare etc., precum si protectia personalului societatii de acte de violenta, huliganism, etc...”*

Potrivit art. 2 *„Locul de desfasurare al activitatilor si actiunilor mai sus mentionate il constituie perimetrul societatii in....., neingradit sau ingradit, unde se afla bunuri mobile si imobile, sau unde isi desfasoara activitatile personalul beneficiarului”*, iar potrivit art. 5 *„Contravaloarea serviciilor prestate in conformitate cu toate punctele din contract, este in suma de RON, suma care nu include TVA.”*

Referitor la obligatiile societatii X SA, in contractul anterior mentionat se prevede:

„b. Obligatiile beneficiarului:

b.1. Sa intocmeasca planul tehnic privind activitatile si actiunile de paza si securitate, in care sens va primi sprijinul prestatorului.

b.2. Sa achite integral si la termene stabilite contravaloarea prestatilor asigurate de catre prestator.

b.3. Sa colaboreze cu prestatorul si angajatii acestuia in vederea realizarii eficiente a serviciilor de paza.

b.4. Sa asigure pentru agentii de paza masa si cazare la cantina societatii, cat si doua incaperi: una cu destinatie mixta de vestiar si spatiu pastrare a documentelor intocmite de prestator si a doua pentru dispeceratul operativ.

b.5. Sa execute amenajarile necesare si specifice pentru securizarea, paza si protectia propusa de prestator in planul tehnic la un termen convenit de ambele parti, precum si frecventa radio de comunicare comuna pe toata durata contractului.

b.6. Sa anunte in timp util prestatorul de servicii cu privire la actiuni sau activitati organizate de beneficiari sau terti in perimetrul in care se exercita actiunile de paza, protectie si prevenire.

b.7. In momentul intrarii in vigoare a contractului sa predea prestatorului urmatoarele liste: cu persoanele care vor fi anuntate in caz de urgenta, cu telefoanele la care beneficiarul poate fi contactat, cu autoturismele proprii ce se pot parca in perimetrul obiectivului, modele de legitimatii, modele legitimatii pentru vizitatori.”

Astfel, potrivit clauzelor contractuale, se retine ca beneficiarul serviciilor prestate, in speta SC X SA, are obligatia sa asigure *„pentru agentii de paza masa si cazare la cantina societatii, cat si doua incaperi: una cu destinatie mixta de vestiar si spatiu pastrare a documentelor intocmite de prestator si a doua pentru dispeceratul operativ*, dar in contract nu se precizeaza modul de decontare al acestor facilitati, respectiv daca sunt furnizate in mod gratuit, daca sunt incluse in valoarea serviciilor prestate de firma de paza sau daca sunt refacturate, si sub ce forma, acestei firme.

De asemenea, din decizia de impunere nr./27.08.2014 si raportul de

inspectie fiscala nr...../27.08.2014, se retin urmatoarele: "Societatea a pus la dispozitie personalului apartinand SC X SRL un spatiu de cazare aflat in patrimoniul societatii situat in, str., FN (fosta cresa).", iar in ceea ce priveste punctele de lucru/sedii secundare/subunitati apartinand societatii verificate, in raportul de inspectie fiscala nr...../27.08.2014, in cadrul *Capitolului II - date despre contribuabil*, pct 7 *Prezentarea subunitatilor contribuabilului*, se mentioneaza: nu este cazul.

Totodata, se retine ca domiciliul fiscal al petentei, situat in jud., oras, str. nr., nu concide cu adresa spatiului de cazare pus la dispozitia personalului apartinand SC X SRL, respectiv oras, str., FN. Precizam acest aspect pentru a sublinia faptul ca, desi spatiul pus la dispozitia personalului apartinand SC X SRL se afla in patrimoniul petentei, totusi acesta nu este producator de venituri, nefiind declarat ca punct de lucru.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 128 alin.(4) lit.b) si 129 alin.(4) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

„ART. 128 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

„ART. 129 Prestarea de servicii

(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;”

Față de cadrul legal menționat anterior, se retine ca reprezinta livrare de bunuri respectiv prestare de servicii efectuate cu plata, fiind asimilate acestora, punerea la dispozitia altor persoane, in mod gratuit, a produselor sau serviciilor achizitionate, daca taxa aferenta acestora a fost dedusa (total sau partial).

In speta analizata, se retine ca societatea petenta a achizitionat pentru a fi puse la dispozitia altor persoane cu titlu gratuit, respectiv a angajatilor societatii X SRL, produse alimentare si servicii de cazare, in conditiile in care la achizitia acestora a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Cu privire la sustinerea petentei potrivit careia trebuie avute in vedere si prevederile art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr. 571/2003, precum si pct. 6 (9) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, redam mai jos continutul acestora:

ART. 128 Livrarea de bunuri

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;

Norme metodologice:

„6. (9) În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. e) din Codul fiscal:

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, , 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 [...]*”

Din prevederile legale mai sus citate, se retin condițiile în care o operațiune nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la alin. (1) al art. 128 din Legea nr. 571/2003, în sensul acordării în mod gratuit de bunuri, una dintre condiții fiind aceea ca persoanele cărora li se acordă aceste gratuități să dețină calitatea de angajați ai societății respective, iar bunurile acordate să fie strâns legate de desfășurarea activității economice a firmei.

Deasemenea, din exemplele oferite, chiar dacă nu sunt limitative, se observă că în categoria gratuităților intra acele bunuri care sunt specifice activității desfășurate (echipament de lucru și protecție), iar masa caldă este oferită acelor categorii de angajați care lucrează în condiții grele de muncă (minerii care își desfășoară activitatea în subteran). Chiar și așa, se reține că aceste bunuri se acordă în mod gratuit, dar numai „*pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați*”, angajatorul având la îndemână și alte posibilități legale de a veni în sprijinul angajaților săi (tichete de masă, tichete de vacanță).

Astfel, se reține că societatea petentă nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.128 alin.(8) lit.e) din Legea nr. 571/2003 și la pct. 6(9) lit.c) din Normele metodologice, prin urmare operațiunile supuse analizei (acordarea în mod gratuit de masă și cazare pentru angajații unei societăți partenere) nu se încadrează în situațiile care nu reprezintă livrare de bunuri.

Mai mult, se poate concluziona că operațiunea în cauză reprezintă o livrare de bunuri/prestare de serviciu în schimbul unei alte prestări de serviciu, respectiv asigurarea mesei și a cazării în schimbul asigurării pazei și protecției, în condițiile în care între cele două părți nu există o relație angajat-angajator, fiind aplicabile în acest caz dispozițiile art.130 din Legea nr. 571/2003 completate cu prevederile pct. 8(2) din Normele metodologice:

„ART. 130 Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Norme metodologice:

8.(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.”

Concluzia de mai sus privind faptul că fiecare operațiune (cazare și masă contra paza și protecție) trebuie tratată separat, reiese și din punctul de vedere prezentat de petentă în contestația depusă (pag.6), respectiv „Acele obligatii (de a asigura masa și cazarea pentru angajații societății de paza și protecție, în vederea derulării în bune condiții a contractului dintre părți) sunt separate și suplimentare celei de achitare a sumei aferente serviciilor prestate de societatea de paza. Drept urmare, contrar sustinerilor inspectorilor fiscali, aceste obligatii nu au fost îndeplinite de X cu titlu gratuit, ci au fost realizate în

vederea desfasurarii optime a activitatii economice a societatii, respectiv pentru a beneficia de serviciile de paza si protectie”.

Astfel, sustinerea petentei potrivit careia nu avea obligatia autocolectarii TVA in legatura cu alimentele si utilitatile (energie electrica si gaz) asigurate agentilor de paza nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

In legatura cu invocarea de catre petenta a jurisprudentei CEJ in ceea ce priveste prestarea unor servicii cu titlu, se retin urmatoarele:

In hotararea pronuntata in Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont punctul 46, se retine ca, in cazul achizitiilor de servicii, existenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune din amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere este, in principiu, necesara pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului in amonte sa îi fie recunoscut persoanei impozabile, cu alte cuvinte ca achizitiile sa fie considerate ca fiind efectuate in interesul activitatii economice.

In hotararile din cauzele C-258/95 Filibeck punctul 25 si C-371/07 Danfoss si AstraZeneca punctul 46, considerarea drept prestari de servicii cu titlu oneros, impozabile in intelesul TVA, a prestatiilor gratuite efectuate in folosul personalului sau a altor persoane in alte scopuri decat cele de activitatea economica are drept obiectiv sa asigure o egalitate de tratament intre persoana impozabilă care utilizează un bun sau care furnizează servicii în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, si consumatorul final care isi procură un bun sau un serviciu de acelasi tip, pe de altă parte.

In hotararile pronuntate in cauzele C-258/95 Filibeck, punctul 27 si C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 51, in spetele ce priveau utilizarea unui autovehicul inchiriat pentru transportul directorului general de la domiciliu acestuia la locul de munca, Curtea a statuat ca deplasarea de la domiciliu la locul de munca reprezinta o conditie necesara pentru prezenta salariatilor la locul de munca, astfel ca indeplinirea conditiei nu constituie un element determinat pentru a se considera ca transportul unui salariat de la domiciliu la locul de munca nu ar fi in folosul propriu al salariatului. Cu alte cuvinte, o legatura indirecta cu activitatea economica a persoanei impozabile, nu este suficienta, prin ea insasi, pentru a exclude ca asigurarea transportului salariatilor sa fie asimilata cu o prestare de servicii efectuata cu titlu oneros.

Numai in imprejurari speciale, precum dificultatea evidenta de a gasi un alt mijloc de transport se considera ca angajatorul poate asigura el insusi transportul salariatilor de la domiciliul acestora la locul de munca, caz in care prestarea serviciilor de transport este efectuata in scopul activitatii economice a persoanei impozabile (Hotararile din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 29 si Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 52).

Intr-o alta speta, Curtea a retinut ca, in imprejurari normale, oferirea de mese angajatilor are drept scop sa raspunda unui interes propriu si este la alegerea personala a acestora din urma, in privinta careia angajatorul nu intervine, angajatii avand doar obligatia revenirii la locul de munca la orele convenite (Hotararea din Cauza C-371/07 Danfoss si AstraZeneca, punctul 57). Numai in imprejurari speciale, cum ar fi garantarea continuitatii si buneii desfasurari in cadrul unor reuniuni de lucru, angajatii neavand posibilitatea sa aleaga nici locul, nici ora, nici natura meselor, avantajul personal pe care il au angajatii apare ca fiind accesoriu in raport cu interesul intreprinderii, iar oferirea de mese angajatilor este considerata ca fiind efectuata in scopul activitatii economice (Hotararea din Cauza C-371/07 Danfoss si AstraZeneca, punctele 60, 61 si 62).

Intr-o speta ce privea remunerarea partiala a angajatilor unei societati cu avantaje sub forma tichetelor valorice, pentru care societatea si-a dedus taxa la momentul achizitiei tichetelor, Curtea a statuat ca o astfel de imprejurare reprezinta o prestare de servicii cu titlu

oneros in sensul dispozitiilor comunitare in materie de TVA (Hotararea din Cauza C-40/09 Astra Zeneca UK, punctele 29-35).

Astfel, contrar sustinerilor petentei raportat la invocarea jurisprudentei CEJ, din cele prezentate anterior referitor la rationamentul aplicat de Curte in spete similare celei analizate, rezulta ca numai imprejurari speciale, ce tin de desfasurarea in conditii optime a activitatii unei persoane impozabile, pot duce la considerarea serviciilor prestate in folosul angajatiilor proprii ca fiind in scop profesional.

In conformitate cu jurisprudenta amintita, suportarea costului utilitatilor pentru spatiile puse la dispozitia gratuita a agentilor de paza si asigurarea hranei nu poate fi considerata o imprejurare speciala, in conditiile in care asigurarea hranei corespunde nevoilor esentiale si private ale oricarei persoane, independent de calitatea acesteia.

Argumentul petentei potrivit caruia locatia societatii se afla la o distanta considerabila de orice posibilitati de asigurare a hranei pentru angajatii firmelor de paza nu poate fi circumscris unei imprejurari speciale, in intelesul jurisprudentei comunitare, avand in vedere ca sediul fiscal al SC X SA se afla in localitatea, str. nr., adresa situata in centrul orasului cu deschidere la drumul national DN 14.

De asemenea, in masura in care asigurarea hranei si cazarii este parte din conditiile contractuale, ea reprezinta un beneficiu salarial pentru agentii de paza iar contestatoarea primeste in contrapartida pentru asigurarea hranei si cazarii un serviciu ce corespunde unei parti din costurile aferente serviciului de paza si protectie. Or, prin analogie cu jurisprudenta comunitara degajata in Cauza C-40/09 Astra Zeneca UK anterior amintita, o astfel de forma de remunerare reprezinta o prestare de servicii cu titlu oneros, tinand cont ca asigurarea hranei si cazarii este destinata agentilor de paza in calitatea lor de consumatori finali ai unor astfel de servicii.

Având în vedere că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și întrucât acordarea în mod gratuit de către SC X SA a utilitatilor aferente spatiilor de cazare si alimentelor de care au beneficiat angajatii societatii de paza si protectie, reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv prestare de servicii efectuate cu plată, se reține că SC X SA are drept de deducere a TVA pentru bunurile si serviciile oferite în mod gratuit, dar are și obligația colectării TVA pentru respectivele bunuri si servicii.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că SC X SA nu aduce alte argumente de fapt și de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA in suma de lei, fapt pentru care, contestația formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere nr./27.08.2014 emisă de AJFP - Inspecție fiscală Contribuabili Mijlocii **va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.216 Soluții asupra contestației

„ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin. (1) coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr/27.08.2014 emisa de AJFP Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii **pentru obligatii suplimentare in suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.**

Prezenta Decizie poate fi atacata la Tribunalul....., in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.