

DECIZIA NR. 1576/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de catre
S.C. X SA
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. din 08.09.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publiceprin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. din 03.09.2014, inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr. din 08.09.2014 cu privire la contestatia formulata de catre **S.C. X SA** cu domiciliul fiscal in loc. , str., nr., judetul, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. /..... /1991, avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... /30.06.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... /30.06.2014 si priveste **suma totala de lei reprezentand TVA de plata suplimentar.**

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 nr..... /30.06.2014, prin remiterea sub semnatura in data de 10.07.2014 si de data transmiterii prin posta a contestatiei, respectiv 11.08.2014. Contestatia a fost inregistrata la registratura Administratiei Judetene a Finantelor Publice Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii in data de 27.08.2014, conform stampilei acestei institutii.

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 formulata de S.C. X S.A. impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.06.2014.

I. S.C. X S.A. contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.06.2014 si anume TVA stabilita suplimentar in suma de lei.

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

Societatea considera ca masurile dispuse de organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste colectarea TVA suplimentara in cuantum de..... lei in legatura cu cazarea si masa asigurate de Societate pentru angajatii firmei de paza si protectie, sunt nelegale si netemeinice.

Petenta subliniaza faptul ca, in vederea desfasurarii in bune conditii a activitatii sale, a incheiat un contract de prestari servicii de paza si protectie cu diferite societati de profil. 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 firmelor de paza.

Prin urmare, avand in vedere specificul activitatii precum si faptul ca locatia unde se afla situata incinta **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 achitarea a sumei aferente serviciilor prestate de societatea de paza.

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.

Invocand jurisprudenta Curtii Europene de Justitie , respectiv Cauza C-258/95 Filibeck si Cauza C-371/07 Danfoss si Astra Zeneca, Societatea sustine 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, fiind 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 incaperea pusa la dispozitie de catre **X** agentilor de paza care a fost destinata dispeceratului obiectiv, contestatara sustine ca respectivul spatiu a fost folosit

strict pentru activitatea economica a Societatii si nu pentru scopul personal al agentilor de paza. Respectiva incapere a fost necesara pentru instalarea echipamentelor de paza si protectie, in special cele de monitorizare a punctelor de control / bunurilor Societatii supuse supravegherii cu camere de luat vederi.

In contestatia formulata, petenta mentioneaza ca 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 SC **X SA**.

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. In consecinta, **X SA** sustine ca nu avea obligatia auto-colectarii TVA in legatura cu cazarea si masa asigurate agentilor de paza.

Societatea 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.

X SA contesta stabilirea bazei de impozitare pentru colectarea TVA suplimentara aferenta cheltuielilor cu masa, considerand ca inspectorii fiscali in mod eronat au colectat TVA suplimentar in suma de lei prin aplicarea cotei de 24% asupra intregii valori (pret unitar si TVA) inscrise in facturile emise de furnizorii alimentelor in cauza.

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 .

Prin urmare, contestatara solicita:

1. - anularea partiala a actelor administrativ fiscale atacate, respectiv:

- obligatiile fiscale principale reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de lei in legatura cu cazarea si masa asigurate de Societate pentru angajatii firmei de paza si protectie in perioada 01 februarie 2014 – 31 martie 2014.

2.- aprobarea rambursarii catre Societate a obligatiilor fiscale principale reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de lei si respinsa la rambursare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina SC **X SA reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de lei**

Din raportul de inspectie fiscala nr./30.06.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de lei, contestata, rezulta urmatoarele:

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2014 SC X SA achizitioneaza servicii de paza si protectie de la SC X SRL in baza contractului nr...../01.03.2013.

Obiectul acestui contract il constituie 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 aceste contracte 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 partenera.

Contestatarul 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 al SC X SA si punctul de consum..... al X SA societatea isi exercita dreptul de deducere aferent cheltuielilor cu utilitatile (anexa nr.5 la Raportul de inspectie fiscala)

De asemenea, in baza aceluiasi contract societatea ofera masa angajatilor firmei de paza, respectiv achizitioneaza alimente pe care angajatii si le pregatesc in regim de self catering (anexa nr.6.) si pentru care societatea isi exercita dreptul de deducere.

Potrivit art.128, alin.4, lit.b si art.129, alin.4 , lit.b din Legea 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu punctul 7, alin.6 al Titlului VI din HG 44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare, sunt asimilate livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate cu plata si acordarea de bunuri si serviciile prestate in mod gratuit de catre persoana impozabila pentru uzul altor persoane, in alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice.

Astfel, aceste operatiuni desfasurate de SC X SA in beneficiul societatii partenere constituie operatiuni impozabile in baza prevederilor art.126, alin.1, lit.a din Legea 571/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de lei aferenta bunurilor (alimente cu TVA in suma de lei si baza impozabila lei) si serviciilor (energie electrica si gaze naturale cu TVA in suma de lei, 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.

Urmare a inspectiei fiscale partiale efectuate, pentru perioada 01.02.2014-28.02.2014, organul de inspectie fiscala a stabilit o TVA suplimentara de plata in suma de lei (baza impozabila lei) .

Pentru perioada 01.03.2014-31.03.2014, organul de inspectie fiscala a stabilit o TVA suplimentara de plata in suma de lei (baza impozabila (..... lei) .

Pentru sumele stabilite suplimentar nu au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere deoarece aceasta este mai mica decat taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

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 SRL are ca obiect de activitate productia plumbului, zincului si cositorului (cod

Perioada verificata :01.02.2014 -31.03.2014

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

In fapt, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna februarie 2014, X SA a achizitionat servicii de paza si protectie pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Bunurile si serviciile achizitionate au fost acordate/prestate in mod gratuit pentru uzul altor persoane, in alte scopuri decat desfasurarea activitatii economice, motiv pentru care organele de control , in baza prevederilor art. 128 alin.(4) lit.b) si art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, au dispus colectarea TVA in suma de lei.

Prin contestatia formulata, societatea considera ca nu a pus la dispozitie in mod gratuit bunuri si servicii angajatilor 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 SC X SA, 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 achitarea a sumei aferente serviciilor prestate de societatii de paza.

In consecinta, in opinia contestatarei aceste obligatii nu au fost indeplinite de SC X SA 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 ar fi condus la rezilierea contractelor de catre prestatorul serviciilor de paza, ceea ce inlatura prezumtia de gratuitate, relevand legatura indisolubila cu serviciile primite de catre Societate.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1) lit.a) , art.128 alin.(4) lit.b), 129 alin.(4) lit. b) si art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit carora:

„ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;”

Art. 128

„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

„4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

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.”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 6 și pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

Pct. 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 uniforme 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.[...]”

Pct.7

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

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Din cele anterior precizate, reiese ca atunci cand persoana impozabila si-a exercitat dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri/servicii, utilizarea acestora pentru uzul propriu gratuit al personalului acesteia sau altor persoane este asimilata unei livrari/prestari de servicii cu titlu oneros , supusa taxei pe valoarea adaugata. Aceasta este situatia in care livrarea bunurilor/utilizarea serviciilor nu are o **legatura directa si imediata** cu desfasurarea in conditii optime a activitatii economice a persoanei impozabile.

In speta, SC X SA a incheiat contractul de prestari servicii paza si protectie nr./01.03.2013 cu SC X SRL

Potrivit clauzelor contractuale, SC X SA are obligatia de a asigura pentru agentii de paza cazarea si masa cat si doua incaperi: una cu destinatie mixta de vestiar si spatiu pastrare a documentelor intocmite de prestator si a doua pentru dispeceratul operativ.

Desi si-a dedus TVA din facturile de utilitati si aprovizionare hrana pentru angajatii societatilor de paza, X SA nu a asimilat unor prestari de servicii/livrari de bunuri cu plata folosinta gratuita a spatiilor si alimentele puse la dispozitia salariatilor societatilor de paza si nu a colectat TVA aferenta in conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) si 129 alin. (4) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata SC X SA sustine, in esenta, ca asigurarea gratuita a cazarii si hranei agentilor de paza este in folosul activitatilor sale economice si nu poate fi asimilata unei prestari/livrari cu titlu oneros pentru care Societatea ar avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata.

In legatura cu prestarea unor servicii cu titlu gratuit in alte scopuri decat activitatea economica a persoanelor impozabile, din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, invocata si de contestatara, se desprind urmatoarele:

In primul rand, 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 ii fie recunoscut persoanei impozabile, cu alte cuvinte ca achizitiile sa fie considerate ca fiind efectuate in interesul activitatii economice (Hotararea din Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 46).

In al doilea rand, considerarea drept prestari de servicii cu titlu oneros, impozabile in intelesul TVA, a prestatilor 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** (Hotararile din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 25 si Cauza C-371/07 Danfoss si AstraZeneca, punctul 46).

Astfel, 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** pe a se considera ca transportul unui salariat de la domiciliu la locul de munca nu ar fi 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** (Hotararile din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 27 si Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 51).

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).

In sfarsit, 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).

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatoare a incheiat un contract de prestari servicii de paza si protectie a bunurilor sale mobile si imobile cu SC X SRL.

Conform prevederilor contractuale, SC X SA avea obligatia de a asigura in mod gratuit cazarea si masa agentilor de paza.

Astfel, se retine ca punerea la dispozitia agentilor de paza a unor spatii pentru vestiar, pastrarea documentelor si dispeceratul obiectiv, inclusiv suportarea costului utilitatilor consumate (energie, apa, gaz, etc) si asigurarea hranei agentilor economici prin furnizarea alimentelor necesare, rapunde necesitatilor proprii ale societatii de paza si, in consecinta, o astfel de imprejurare este asimilata unei prestari de servicii/livrari de bunuri cu titlu oneros prevazuta la art. 128 alin.(4) lit. b) si art. 129 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.

Contrar sustinerilor societatii contestatoare, care invoca jurisprudenta comunitara, din cele prezentate anterior referitoare 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 angajatilor proprii ca fiind in scop profesional**. In conformitate cu jurisprudenta comunitara 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

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 puse la dispozitie in mod gratuit societatii care asigura paza si protectia acesteia.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr./30.06.2014 se reține că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei aferenta contravalorii alimentelor utilitatilor achizitionate de SA si puse la dispozitie in mod gratuit societatii care asigura paza si protectia acesteia.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, bunurile si serviciile puse la dispozitie în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică pentru uzul altor persoane, reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată cuprinse în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la argumentul contestatarei potrivit caruia in speta in cauza sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (8) lit.e) din Codul fiscal si cele ale pct. 6 alin.(9) lit.c) si pct. 7 alin.(6) , acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din Raportul de inspectie fiscala se retine ca SC X SA are incheiat un contract comercial cu o societate de paza si deci nu exista relatie directa angajator-salariat intre SC X SA si angajatii societatilor de paza. Facilitatile mentionate de Societate au fost acordate unor persoane care nu au calitatea de angajat ai societatii contestatoare.

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 stabilit că societatea are obligatia de a colecta TVA aferenta bunurilor si serviciilor puse la dispozitie in mod gratuit societatii care asigura paza si protectia acesteia

Referitor la baza de impozitare a TVA aferentă alimentelor puse la dispozitie cu titlu gratuit angajatilor societatii de paza, precizam :

In fapt, in raportul de inspectie fiscala nr./30.06.2014 organele de inspectie fiscala mentioneaza ca au colectat suplimentar TVA in suma de lei aferenta serviciilor de masa pentru personalul societatii de paza, pentru perioada 01.02.2014-31.03.2014.

In contestatia formulata, petenta sustine ca baza de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta alimentelor furnizate gratuit agentilor de paza a fost stabilita eronat prin aplicarea cotei de 24% asupra intregii valori (pret unitar si TVA aferenta) inscrisa in facturile emise de furnizorii alimentelor.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 137 alin. (1) lit.c) - d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct. 23 alin. (2) din normele

metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

ART. 137

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

*c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), **prețul de cumpărare al bunurilor** respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;*

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”

Pct. 23, Titlul VI din HG nr. 44/2004

„ (2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca in situatia bunurilor puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit si a serviciilor prestate in mod gratuit baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din pretul de cumparare al bunurilor, respectiv din suma cheltuielilor efectuate pentru realizarea prestarii de servicii.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata aferenta alimentelor achizitionate si furnizate agentilor de paza prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii totale a facturilor (inclusiv TVA) rezultand o taxa colectata suplimentar in suma de lei

In Referatul cu propuneri de solutionare, organele de inspectie fiscala precizeaza ca, urmare a introducerii unei formule de calcul eronate (coloana 6 a tabelului din anexa nr. 5 din raportul de inspectie fiscala) organele de inspectie fiscala au colectat TVA la valoarea totala a facturilor de achizitie alimente pentru livrarile care includeau TVA. Avand in vedere ca baza de impozitare nu include TVA, fiind constituita din pretul de cumparare al bunurilor respective si ca refacturarea se face conform pct. 18 alin. (7) din HG nr. 44/2004, formula corecta de calcul este : baza impozabila x $24 \times 100/124$ conform prevederilor pct 23 alin. (2) Titlul VI din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare a acestei erori de calcul, organele de inspectie fiscala au calculat aferent sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr./30.06.2014 o diferenta de TVA stabilita in plus aferenta perioadei 01.02.2014-31.03.2014, in suma de lei (anexa nr. la Referatul cu propuneri de solutionare).

In consecinta, organele de inspectie fiscala au recalculat obligatia principala stabilind TVA suplimentar de plata in suma totala de lei.

Pentru suma stabilita suplimentar nu au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere deoarece aceasta este mai mica decat taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata aferenta alimentelor achizitionate si furnizate agentilor de paza prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii totale a facturilor (inclusiv TVA) rezultand o taxa colectata suplimentar in suma de..... lei , **drept pentru care se va admite ca intemeiata contestatia formulata de SC X SA pentru suma de lei**, in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„ Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Pentru motivele precizate urmeaza a se respinge contestatia formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere nr./30.06.2014 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii, **pentru TVA in suma lei (..... lei – 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:

„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:

„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:

1. Respingerea partiala ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X SA inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr/08.09.2014 împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.06.2014 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -

Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii **pentru suma totala de** lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

2. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X SA împotriva Deciziei de impunere nr./30.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspectie fiscala Contribuabili Mijlocii, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr./08.09.2014, **cu privire la suma totala de** lei.

Totodata se va anula partial Decizia de impunere nr./30.06.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de AJFP, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei.

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.