

## DECIZIA NR. 1575/2014

**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 Publice ..... prin 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 care se compune din:

- ..... lei reprezentand TVA de plata suplimentar
- ..... lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

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, dobanzi aferente TVA in suma de ..... lei, penalitati de intarziere aferente TVA in suma ..... 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 firmelor de paza si protectie si, in consecinta, stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere, sunt nelegale si netemeinice.

Petenta subliniaza faptul ca, in vederea desfasurarii in bune conditii a activitatii sale, a incheiat trei contracte de prestari servicii de paza si protectie cu diferite societati de profil. Obiectul contractelor 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 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 ....., 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 societatile 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 contractelor de catre prestatorii 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 **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. 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. - anulara 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 firmelor de paza si protectie in perioada 1 iunie 2012-31 decembrie 2013.

- obligatiile fiscale principale reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de ..... lei in legatura cu cazarea si masa asigurate de Societate pentru angajatii firmelor de paza si protectie in perioada 1-31 ianuarie 2014;

-obligatiile fiscale accesorii, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, calculate pentru perioada 26 iulie 2012-25 februarie 2014 la obligatiile fiscale principale mentionate.

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, dobanzi/majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Prin contestatia formulata, SC X SA contesta partial Decizia de impunere nr. ....../30.06.2014 si anume :

- TVA stabilita suplimentar in suma de ..... lei, dobanzi aferente TVA in suma de ..... lei, penalitati de intarziere aferente TVA 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 perioada 01.06.2012-31.12.2013, respectiv 01.01.2014- 31.01.2014, SC X SA a achizitionat servicii de paza si protectie in baza a trei contracte, astfel:

- contractul nr......./01.11.2011 cu SC X si X SRL ..... (pentru perioada 01.11.2011- 01.11.2012) ;
- contractul nr......./01.11.2012, cu SC X SRL ..... (pentru perioada 01.11.2012- 28.02.2013);
- contractul nr.40/01.03.2013 cu SC X SRL ..... (pentru perioada 01.03.2013- 28.02.2015).

Obiectul acestor contracte il constituie asigurarea pazei si protectiei bunurilor mobile si imobile ale societatii si a personalului angajat. Conform contractelor mentionate mai sus, societatea se obliga sa asigure personalului societatilor de paza, cazare si masa. In respectivele 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 societatile de paza si protectie partenere.

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca Societatea a pus la dispozitie personalului apartinand celor trei societati de paza un spatiu de cazare aflat in patrimoniului societatii situat i....., 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 acelorasi contracte societatea ofera masa angajatilor firmei de paza, respectiv achizitioneaza alimente pe care angajatii si le pregatesc in regim de self catering (anexa nr.6.la raportul de inspectie fiscala) si pentru care societatea verificata isi exercita dreptul de deducere.

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 societatilor 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 TVA in suma de ..... lei (..... lei+ ..... lei) aferenta bunurilor (alimente in suma de ..... lei si baza impozabila ..... lei) si serviciilor (energie electrica si gaze naturale 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.

Intrucat X SA a beneficiat de rambursare a taxei pe valoarea adaugata cu control ulterior pentru perioada iunie 2012-decembrie 2013, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere pentru TVA stabilita suplimentar in suma de ..... lei pana la momentul in care suma suplimentara nu depaseste soldul negativ de TVA.

Pentru TVA de plata stabilita suplimentar in suma de ..... lei , s-au calculat pentru perioada 26.07.2012 –25.02.2014 dobanzi in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... 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 SRL are ca obiect de activitate productia plumbului, zincului si cositorului (cod.....)

Perioada verificata :01.06.2012-31.01.2014

**Referitor la suma de ..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, contestata de societate, 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 societatilor de paza**

**In fapt**, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.06.2012 – 31.01.2014, 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 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 ....., 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 societatile de paza.

In consecinta, in opinia contestatarei aceste obligatii nu au fost indeplinite de **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 contractelor de catre prestatorii serviciilor de paza, ceea ce inlatura prezumtia de gratuitate, relevand legatura indisolubila cu serviciile primite de catre Societate.

**În 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 modificările și 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 si pct. 7 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

**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 uniformele de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați, materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Nu se încadrează în această categorie orice gratuități acordate propriilor angajați sau altor persoane, dacă nu există nicio legătură cu desfășurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt: cotele gratuite de energie electrică acordate persoanelor pensionate din sectorul energiei electrice, abonamentele de transport acordate gratuit pentru diverse categorii de persoane și altele de aceeași natură.[...]*”

#### **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 contracte de prestari servicii paza si protectie cu trei societati de paza, respectiv cu SC X SRL ..... (pentru perioada 01.11.2011-01.11.2012) ;cu SC X SRL ..... (pentru perioada 01.11.2012-28.02.2013); cu SC X SRL ..... (pentru perioada 01.03.2013-28.02.2015). Potrivit contractelor incheiate SC X SA are obligatia de a asigura pentru agentii de paza cazarea si masa 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.

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 îi fie recunoscut persoanei impozabile, cu alte cuvinte ca

achizițiile să fie considerate ca fiind efectuate în interesul activității economice (Hotărârea din Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 46).

În al doilea rând, considerarea drept prestări de servicii cu titlu oneros, impozabile în interesul TVA, a prestațiilor gratuite efectuate în folosul personalului sau a altor persoane în alte scopuri decât cele de activitatea economică are drept obiectiv să asigure o **egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun sau care furnizează servicii în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun sau un serviciu de același tip, pe de altă parte** (Hotărârile din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 25 și Cauza C-371/07 Danfoss și AstraZeneca, punctul 46).

Astfel, în spețele ce priveau utilizarea unui autovehicul închiriat pentru transportul directorului general de la domiciliu acestuia la locul de muncă, Curtea a statuat că deplasarea de la domiciliu la locul de muncă reprezintă o condiție necesară pentru prezența salariaților la locul de muncă, astfel că îndeplinirea condiției nu constituie un **element determinat** pe a se considera că transportul unui salariat de la domiciliu la locul de muncă nu ar fi folosul propriu al salariatului. Cu alte cuvinte, **o legătură indirectă cu activitatea economică a persoanei impozabile, nu este suficientă, prin ea însăși, pentru a exclude ca asigurarea transportului salariaților să fie asimilată cu o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros** (Hotărârile din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 27 și Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 51).

**Numai în împrejurări speciale, precum dificultatea evidentă de a găsi un alt mijloc de transport** se considera că angajatorul poate asigura el însuși transportul salariaților de la domiciliul acestora la locul de muncă, caz în care prestarea serviciilor de transport este efectuată în scopul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârile din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 29 și Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 52).

Într-o altă speță, Curtea a reținut că, în **împrejurări normale, oferirea de mese angajaților are drept scop să răspundă unui interes propriu și este la alegerea personală a acestora din urmă**, în privința căreia angajatorul nu intervine, angajații având doar obligația revenirii la locul de muncă la orele convenite (Hotărârea din Cauza C-371/07 Danfoss și AstraZeneca, punctul 57). **Numai în împrejurări speciale, cum ar fi garantarea continuității și bune desfășurări în cadrul unor reuniuni de lucru**, angajații neavând posibilitatea să aleagă nici locul, nici ora, nici natura meselor, avantajul personal pe care îl au angajații apare ca fiind accesoriu în raport cu interesul întreprinderii, iar oferirea de mese angajaților este considerată ca fiind efectuată în scopul activității economice (Hotărârea din Cauza C-371/07 Danfoss și AstraZeneca, punctele 60, 61 și 62).

În sfârșit, într-o speță ce privea **remunerarea parțială a angajaților unei societăți cu avantaje sub forma tichetelor valorice, pentru care societatea și-a dedus taxa la momentul achiziției tichetelor**, Curtea a statuat că **o astfel de împrejurare reprezintă o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul dispozițiilor comunitare în materie de TVA** (Hotărârea din Cauza C-40/09 Astra Zeneca UK, punctele 29-35).

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că societatea contestatoare a încheiat trei contracte de prestări servicii de pază și protecție a bunurilor sale mobile și imobile.

Conform prevederilor contractuale, SC X SA avea obligația de a asigura în mod gratuit cazarea și masa agenților de pază.



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 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 societatilor 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 X 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 contestatarii 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 incheiate contracte comerciale cu societatile 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 societatilor de paza, pentru perioada 01.06.2012-31.01.2014 (anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala).

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) inregistrata in facturile emise de furnizorii alimentelor.

De asemenea, si accesoriile aferente TVA au fost calculate eronat prin marirea artificiala a bazei de impozitare a TVA.

**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. 130<sup>1</sup> 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 prestațiilor 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 5 a tabelului din anexa nr. 6 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 01.06.2012-31.01.2014, in suma de..... lei din care aferent perioadei 01.06.2012-31.12.2013, in suma de ..... lei si aferent perioadei 01.01.2014-31.01.2014, in suma de ..... lei (anexa nr. 1 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, astfel:

- ..... lei aferente perioadei 01.06.2012-31.12.2013 (anexa nr. 2 la referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei)
- ..... lei aferente perioadei 01.01.2014-31.01.2014.

Pentru TVA de plata recalculata stabilita suplimentar in suma de ..... lei, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 26.07.2012-25.02.2014, dobanzi in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de..... lei (anexa nr. 3 la Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei), in conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1) , art. 120, alin. (1) si (7), art. 120<sup>1</sup> alin.(1) si alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

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.”*

In ceea ce priveste suma de ..... lei din care dobanzi/majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei, stabilite de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata in suma de ..... lei .

Avand in vedere ca dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost admisa partial contestatia ca intemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de ..... lei, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” **se va admite partial contestatia ca intemeiata si cu privire la dobanzile in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei.**

**Pentru motivele precizate urmeaza a se respinge ca neintemeiată 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 de ..... lei (..... 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) neintemeiată, 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;*

**În ceea ce privește suma de ..... lei**, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de ..... lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin **Decizia de impunere nr. ....../30.06.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **accesorium sequitur principale**.

Astfel, având în vedere că a fost respinsa ca neintemeiata contestatia formulata impotriva **Deciziei de impunere nr. ....../30.06.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se **va respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva deciziei de impunere și pentru suma de ..... lei reprezentand majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei .**

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

**DECIDE:**

**1. Respingerea partiala ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X SA** înregistrată la D.G.R.F.P..... sub nr ...../08.09.2014 împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr ...../30.06.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..... - Inspectie fiscală Contribuabili Mijlocii **pentru suma totală de ..... lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de ..... lei
- majorări/dobânzi de întârziere în suma de ..... lei
- penalități de întârziere în suma de ..... lei.

**2. Admiterea partială a contestației formulate de SC X SA** împotriva Deciziei de impunere nr. ....../30.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..... Inspectie fiscală Contribuabili Mijlocii, înregistrată la D.G.R.F.P. .... sub nr...../08.09.2014, **cu privire la suma totală de ..... lei**, care se compune din:

- ..... lei reprezentând TVA de plată suplimentar;
- ..... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA
- ..... lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA

Totodată se va anula parțial Decizia de impunere nr. ....../30.06.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de AJFP ....., cu privire la taxa pe valoarea adăugată în valoare de ..... lei, dobânzi/majorări de întârziere în valoare de ..... lei și penalități de întârziere în valoare de ..... lei aferente TVA stabilită suplimentar.

Prezenta Decizie poate fi atacată la Tribunalul ....., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.