



MINISTERUL
FINANTELOR

ANAF

Direcția Generală de Administrare
 a Marilor Contribuabili

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**
Serviciul Soluționare Contestații

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel: 021 4089450
Fax: 021 4089301
e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

DECIZIA nr. 50 / 28.04.2017

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. X S.A.

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC 1276/29.12.2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C. prin adresa nr. X/22.12.2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC 1276/29.12.2016, asupra contestației formulata de **S.C. X S.A.** cu sediul social în X, strada X, nr. X, jud. X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X, având CIF RO X, prin reprezentantul legal dl. X, Director General.

Societatea solicita anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X/26.10.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspectie fiscală nr. X/26.10.2016 in ceea ce priveste **suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, precum si rambursarea respectivei sume.**

Contestatia a fost depusa în termenul prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere ca **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X/26.10.2016** a fost comunicata societatii in data de **27.10.2016**, iar contestatia a fost transmisa de societate prin posta, in data de **12.12.2016**, conform stampilei oficiului postal X aplicata pe plicul aflat in original la dosar. Contestatia a fost

inregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de 15.12.2016, conform stampilei registraturii aplicată pe contestație.

Constatand că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SA la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 februarie 2016*” la O.P.A.N.A.F. nr. 3702/2015 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SA.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.A. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X/26.10.2016 emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/26.10.2016, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei respinsă la rambursare, formulând, în esență, următoarele motive:

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în suma de X lei, aferentă facturilor emise de furnizorii X SRL și X SA în perioada aprilie-mai 2016 pentru: a) - "**masa servită**" și b) - "**hrana rece**", considerând că aceste achiziții nu sunt în folosul operațiunilor impozabile cu drept de deducere ale societății, potrivit art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră eronate argumentele organelor de inspecție fiscală, astfel:

a) Referitor la facturile reprezentând **masa servită**, societatea menționează adresa nr. X/15.12.2015 din care rezultă că acestea reprezintă contravaloarea unor mese ai căror beneficiari au fost atât membrii conducerii societății, cât și partenerii de afaceri ai X SA. Astfel, societatea susține că relațiile de afaceri impun un tratament diplomatic care include și servirea mesei într-un spațiu de protocol special amenajat în acest sens de către contestatară, mesele respective fiind comandate pentru partenerii de afaceri, iar conducerea societății doar îi însoțea pe aceștia, conform practicilor din lumea afacerilor și a cerințelor bunelor maniere. Astfel aceste mese nu au fost servite doar angajaților societății, cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală.

Luând în considerare cele anterior menționate, societatea consideră că facturile reprezentând „masa servită” se circumscriu noțiunii de cheltuieli de protocol, conform pct. 39 din HG nr. 44/2004.

De asemenea, contestatara sustine ca este evidenta prezenta unei operatiuni taxabile, motiv pentru care se impune acordarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent.

b) Referitor la facturile reprezentand **hrana rece**, societatea invoca prevederile art. 155 alin. (1) din Normele generale de protectie a muncii aprobate prin Ordinul 508/2002, precum si „Referatul de necesitate privind acordarea alimentatiei de protectie” intocmit de cabinetul medical de medicina a muncii, in baza caruia societatea a acordat salariatilor alimentatie de protectie constand in: alimente in vederea cresterii aportului caloric (carne si produse din carne, oua, legume) pentru salariatii care lucrau in conditii de efort fizic intens, alimente sub forma de apa carbogazoasa, sucuri, nectar, fructe pentru cei care isi desfasoara activitatea in microclimat cald si alimente constand in produse lactate si carne slaba pentru salariatii expusi efectului toxic al solventilor organici.

Contestatara, fiind direct interesata de asigurarea conditiilor si cerintelor legale care privesc activitatea si sanatatea salariatilor, a achizitionat „hrana rece” pentru a asigura protectia sanatatii angajatilor sai impotriva conditiilor grele si vatamatoare de munca, si nu in vederea acordarii unui avantaj in natura salariatilor, asa cum au considerat organele de inspectie fiscala.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de către organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la S.C. X S.A. ce a avut ca obiectiv rambursarea TVA cu control anticipat pentru lunile aprilie, mai si iunie 2016, a fost întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. X/26.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/26.10.2016, comunicate contribuabilului in data de 27.10.2016.

Prin Decizia de impunere nr. X/26.10.2016 emisa in baza constatarilor cuprinse in RIF-ul nr. X/26.10.2016 s-au stabilit obligatii de plata suplimentare datorate la bugetul de stat in suma totala de X lei compusa din :

- X lei reprezentand TVA stabilit suplimentar pentru luna 04.2016;
- X lei reprezentand TVA stabilit suplimentar pentru luna 05.2016.

Totodata, prin Decizia de impunere nr. X/26.10.2016, organele de inspectie fiscala au respins suma de X lei din TVA solicitata la rambursare de catre societate prin cele 2 deconturi cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare nr. X-23/05/2016 si nr. INTERNT – X-24/06/2016 prin care societatea a solicitat rambursarea TVA-ului in suma totala de X lei.

Astfel, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA in suma totala de X lei, prin decizia de impunere fiind respinsa la rambursare TVA in suma de X lei si aprobata la rambursare TVA in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru urmatoarele motive cuprinse in decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala din 26.10.2016:

1. Cu privire la facturile de masa servita:

S-a constatat ca societatea, in perioada aprilie-mai 2016 a dedus TVA in suma totala de **X lei** provenita din facturile emise de SC X SRL, reprezentand **masa servita** din care: **X lei reprezinta TVA dedusa in luna aprilie 2016**, iar **X lei reprezinta TVA dedusa in luna mai 2016** aferente achizitiilor efectuate in baza contractului de servicii alimentare nr. X/11.05.2010.

S-a constatat ca facturile s-au inregistrat ca si cheltuieli in contul 623 - Cheltuieli de protocol. Organele de control au considerat eronata inregistrarea acestor cheltuieli in debitul contului 623 deoarece acestea se incadreaza in categoria avantaje in natura acordate salariatilor avand in vedere ca mesele au fost servite de catre angajatii societatii si nu de catre partenerii de afaceri. Facturile nu cuprind alte detalii, precum data la care s-a servit masa sau alte elemente, asa cum apar in facturile emise de alti prestatori si care cuprind cheltuieli cu mesele servite, cu cazarile partenerilor de afaceri si pentru care echipa de inspectie a acceptat deducerea TVA aferenta.

Drept urmare, s-a considerat ca achizitiile in cauza nu sunt utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii cu drept de deducere, nefiind indeplinite astfel conditiile de deducere a taxei prevazute de art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de "masa servita" fiind nedeductibila.

2. Cu privire la facturile de hrana rece-sandwich

S-a constatat ca societatea, in perioada aprilie-mai 2016 a dedus TVA in suma de **X lei**, provenita din facturile emise de SC X SRL si de SC X SA, reprezentand **hrana rece-sandwich**, astfel: suma de **X lei este aferenta lunii aprilie 2016**, iar suma de **X lei este aferenta lunii mai 2016**.

Facturile au fost inregistrate de societate ca si cheltuieli in contul 6458 - Cheltuieli de protectie. Organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea nu poate trata si inregistra „hrana rece” acordata salariatilor pe contul de „cheltuieli de protectie”, acestea fiind reincadrate ca si avantaje in natura acordate salariatilor avand in vedere urmatoarele considerente: alimentele achizitionate au fost consumate si de persoane din cadrul societatii care nu se regasesc mentionate in „Referatul de necesitate privind acordarea alimentatiei de protectie”, iar in mentiunile din tabelele cu hrana rece sandwich se regaseste numarul de portii al alimentelor si litrii de lapte antidot, fara a se specifica componenta alimentelor, kcaloriile sau proteinele in vederea calcularii ratiei de proteina/kcorp, asa cum este prevazut in

„Referatul de necesitate privind acordarea alimentatiei de protectie”. S-a mentionat totodata ca, pentru personalul care lucreaza in mediu cu solventi organici si in microclimat cald (sectia Placaj), echipa de inspectie a acceptat deducerea TVA aferenta facturilor de achizitie de lichide (apa, lapte) considerand ca acestea se incadreaza ca alimente de protectie, asa cum se specifica in „Referatul de necesitate privind acordarea alimentatiei de protectie”.

Drept urmare, organele fiscale au considerat ca societatea a inregistrat in mod eronat cheltuielile reprezentand „masa rece sandwich” in contul 6458-Cheltuieli de protectie, intrucat acestea se incadreaza la acordarea de avantaje in natura salariatilor societatii.

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

Cauza supusa solutionarii este dacă in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. X S.A. nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferente unor achizitii de "mese servite" si "hrana rece", în condițiile în care din argumentele contestatarei si probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin decizia contestata organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii suplimentare in privinta taxei pe valoarea adaugata, dedusa de societate pentru achizitii de alimente, astfel:

- "mese servite"	- X lei;
- "hrana rece-sandwich"	- X lei.
TOTAL	- X lei

1. Cu privire la facturile de masa servita:

Societatea, in perioada aprilie-mai 2016 a dedus TVA in suma de **X lei**, provenita din facturile emise de SC X SRL in baza contractului nr. X/11.05.2010, reprezentand **masa servita**. Organele de inspectie fiscala au retinut in Raportul de inspectie fiscala nr. X/26.10.2016 faptul ca,contractul a fost incheiat pe o perioada de 2 ani, cu clauza de reinnoire pe aceeasi perioada daca nu este reziliat de una din parti, referitor la obiectul contractului precizandu-se: „ prestatorul va procura alimente, va pregati si va servi meniuri calde pentru salariatii si colaboratorii beneficiarului”. De asemenea, la pct. IV, art. 9 din contract este prevazut ca „meniul va fi servit zilnic la sala de mese (cantina), beneficiarului de la sediul social...”, iar la art. 10 din contract se mentioneaza ca „beneficiarul va comunica la inceputul fiecarei saptamani numarul de meniuri (zilnice) solicitate”.

Societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări și în contabilitate suma de X lei pentru care s-a dedus TVA în suma de X lei aferentă lunii 04.2016 și suma de X lei pentru care s-a dedus TVA în suma de X lei aferentă lunii 05.2016, ambele reprezentând „mese servite”, în debitul contului 623 „cheltuieli de protocol”, contestată precizând că beneficiarii meselor respective au fost partenerii de afaceri ai societății, astfel că „serviciile/produsele au fost efectuate/achiziționate în scopul legat de activitatea economică a societății noastre”.

Organele fiscale au constatat că mesele au fost servite de către angajații societății și nu de partenerii de afaceri având în vedere următoarele: facturile emise de prestator, respectiv SC X SRL, au la baza situații „lista cantină” întocmite pentru fiecare zi din luna, care conțin numele și prenumele salariaților societății care au servit masa și care au semnat în dreptul numelui lor, iar la coloana „musafiri” se menționează numele unor persoane fizice și numărul de porții, însă nu au fost prezentate dovezi potrivit cărora persoanele respective sunt reprezentanții unor parteneri de afaceri.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art.297 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

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

a) operațiuni taxabile; (...)".

Potrivit prevederilor legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Cheltuielile efectuate cu acordarea meselor servite, au fost contabilizate de societate pe cheltuieli de protocol. Totodată, în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", societatea a înregistrat în mod corect și alte facturi reprezentând contravaloarea unor mese servite și cazări, pentru care s-a dovedit faptul că beneficiarii serviciilor au fost partenerii de afaceri ai societății și pentru care organele fiscale au acceptat deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare a faptului că "mesele servite" au avut la baza liste întocmite pentru fiecare zi lucrătoare din luna cu numele și prenumele salariaților X SA, iar în dreptul persoanei care a servit masa este semnatura de confirmare, iar pentru persoanele care figurează la coloana „Musafiri” nu s-a făcut dovada că ar avea calitatea de reprezentanți ai unor parteneri de afaceri, rezultă că TVA în sumă de X lei nu este aferentă unor achiziții destinate operațiunilor impozabile ale societății, cu drept de deducere, întrucât nu orice fel de cheltuială poate fi asimilată unei cheltuieli de protocol, așa cum a procedat societatea.

Noțiunea de protocol este reprezentată din punct de vedere conceptual de cheltuieli realizate de societate cu mediul exterior acesteia, ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii. Societatea nu poate trata și înregistra în contul cheltuielilor de protocol, "masa servită" de angajații societății cât și de către alte persoane pentru care contestatorul nu demonstrează că au calitatea de parteneri de afaceri, aceasta încadrându-se ca avantaje în natura acordate salariaților, așa cum sunt definite la art. 76 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Capitolului 3, Secțiunea 1 din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anume:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„Art. 76

(1) Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natura obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

(3) Avantajele, în bani sau în natura, cu excepția celor prevăzute la alin.

(4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

.....

b) cazare, hrana, îmbracaminte, personal pentru munci caznice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit ori la un pret mai mic decât pretul pieței;”.

HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015

„Capitolul III Venituri din salarii și asimilate salariilor

Secțiunea 1 Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(2) Avantajele în bani și în natură prevăzute la art. 76 alin. (3) din Codul fiscal sunt considerate a fi orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

(3) La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (3) din Codul fiscal, cum ar fi:

.....

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele”.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit careia organele de inspectie fiscala au interpretat gresit adresa nr. X/15.12.2015 din care rezulta ca beneficiarii meselor servite au fost atat membrii conducerii societatii, cat si reprezentantii unor firme cu care societatea colaboreaza, se retine ca adresa respectiva nu a fost anexata la dosarul contestatiei, astfel ca organul de solutionare nu se poate pronunta asupra modului in care organele fiscale au interpretat continutul acesteia.

Intrucat nu se dovedeste ca "mesele servite" au fost oferite in scopul afacerii, respectiv reprezentantilor unor parteneri de afaceri, se retine ca, prin urmare, achizitiile nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, iar organele fiscale le-au incadrat in mod corect in categoria „avantaje in natura acordate salariatilor”. In consecinta, pentru TVA in suma de **X lei** aferenta acestor achizitii, societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere.

2. Cu privire la facturile de **hrana rece-sandwich**

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea de catre societate a TVA in suma de **X lei**, provenita din facturile emise de SC X SRL si SC X SA, reprezentand **hrana rece-sandwich**, stabilind ca aceste achizitii au constituit avantaje in natura acordate salariatilor si nu alimentatie de protectie cum le-a incadrat societatea, inregistrandu-le in contabilitate in contul 6458.09 „alte cheltuieli cu asigurarea si protectia sociala”. Astfel, au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, întrucat contestatara nu a demonstrat necesitatea achizițiilor, fiind astfel încălcate prevederile art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ca urmare, taxa pe valoarea adăugată a fost respinsă la rambursare.

Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că hrana rece la care se face referire în facturile emise de SC X SRL si X SA se încadrează în noțiunea de alimentație de protecție și a fost achizitionata in scopul legat de activitatea economica a societatii, respectiv pentru protejarea sanatatii si securitatii lucratorilor impotriva conditiilor grele si vatamatoare in care isi desfasoara activitatea, invocând în acest sens, prevederile art. 155 alin.(1) din Normele generale de protecție a muncii, aprobate prin Ordinul nr. 508/2002: „Alimentatia de protectie se acorda conform legii, obligatoriu si gratuit, de catre angajator pentru angajatii care lucreaza in locuri de munca cu conditii grele si vatamatoare”.

In drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 279 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

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

a) operațiuni taxabile (...)"

Potrivit prevederilor legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Cheltuielile efectuate cu acordarea de "hrană rece sandwich", au fost contabilizate de societate în contul 6458.09 "Alte cheltuieli cu asigurarea și protecția socială". Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu poate trata și înregistra în contul cheltuielilor de protecție "hrană rece sandwich" acordată angajaților, aceasta încadrându-se ca avantaje în natură acordate salariaților așa cum sunt definite la art. 76 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Capitolului 3, Secțiunea 1 din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2016 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

"ART.76 Definirea veniturilor din salarii si asimilate salariilor

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă. [...]

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

[...]

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței; [...]"

HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015

"69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:

(.....)

b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele; [...]".

În perioada verificată, societatea a acordat salariaților săi "hrană rece sandwich", considerând că hrana rece cuprinsă în facturile emise de SC X SRL și X SA se încadrează în noțiunea de alimentație de protecție și anume, alimentație suplimentară care în unele cazuri completează măsurile de creștere a rezistenței nespecifice a organismului salariaților împotriva condițiilor grele și vătămătoare în care își desfășoară activitatea.

La baza întocmirii acestor facturi se află documentul denumit "bon de predare-primire" întocmit în fiecare lună, acesta cuprinzând secțiunile și departamentele care au beneficiat de această hrană rece, precum: Resurse umane, Administrativ, Achiziții, Contabilitate, Vânzări, Logistica, Secretariat, Bucătărie, IT, Juridic, ISO, departamente ai căror salariați nu lucrează în condiții grele și vătămătoare, neîncadrându-se astfel la prevederile referitoare la protecția muncii. Totodată, în bonurile de predare-primire se regăsesc numărul de porții de alimente și numărul de litri de lapte antidot, fără a se specifica componenta alimentelor, kcaloriile sau proteinele în vederea calculării ratiei de proteina/kcorp, așa cum este prevăzut în „Referatul de necesitate privind acordarea alimentației de protecție” care stabilește necesarul pentru persoanele care lucrează în „activități cu efort fizic intens și munca tinerilor”.

De asemenea, se reține că societatea contestatoare a acordat produse lactate ca și hrană de protecție salariaților care lucrează în mediul toxic, iar pentru acestea organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile art. 155 alin. (1) din Normele generale de protecție a muncii, aprobate prin Ordinul nr.508/2002, produsul lactat fiind un aliment recunoscut de medici ca făcând parte din categoria alimentelor antitoxice, în consecință acordându-se dreptul de deducere a TVA pentru achiziția de produse lactate.

Potrivit Referatului de necesitate privind acordarea alimentației de protecție, întocmit de medicul de medicină a muncii:

"(...) Conform orientărilor actuale din medicina muncii, se consideră necesară acordarea alimentației de protecție în următoarele situații:

(...) ACTIVITATEA CU EFORT FIZIC INTENS ȘI MUNCA TINERILOR.

Aceste categorii necesită o cheltuială de energie cuprinsă între 3000 - 3800 kcal/24 de ore în timp ce munca de birou, de exemplu necesită un consum de cca 2000 kcal/24 de ore. Aportul insuficient de calorii duce la

slăbirea organismului, scade capacitatea de muncă, scade eficiența activității musculare și neuropsihosociale și favorizează apariția oboselii. Aportul suplimentar de calorii se va face crescând rația de alimente, după cum urmează: creșterea rației de proteine la 1,5 g/kilocorp deci la un adult de 70 de kg necesarul proteic zilnic este de 105 g proteine, din acestea se recomandă ca jumătate să provină din surse animale: carne, ouă, pește, lactate, brânzeturi iar restul din legume și fructe. (...). **Locuri de munca cu efort fizic intens: Exploatare forestiera, Depozit busteni, Cherestea, Masiv panel, Garaj si anumite compartimente din sectiile: Doorframe, Doorskin, Placaj, Atelier mecanic:**

MUNCA ÎN MICROCLIMATUL CALD (...)

În ceea ce privește alimentația de protecție, legea prevede: creșterea aportului de lichide cu 2 - 4 l/angajat/zi constând din apă carbogazoasă salină și sucuri și nectaruri din fructe și legume: mere, pere, caise, citrice, tomate pentru înlocuirea cantității pierdute de sodiu, potasiu, datorită transpirației excesive.

MUNCA ÎN MEDIU DE SOLVENȚI ORGANICI are efecte nocive prin efect toxic asupra ficatului dar și asupra plămânului prin acțiune iritativă. (...) Pentru protecția ficatului alimentația de protecție va cuprinde:

- lapte dulce semidegresat, produse lactate acide -iaurt, chefir, brânzeturi din lapte de vacă degresat sau semidegresat
- carne slabă
- pește
- (...)

PENTRU EFECTUL IRITANT PULMONAR se recomandă:

- lapte produse lactate
- margarină vitaminizantă
- fructe și legume bogate în vitamina C
- pâine neagră.”

Prin contestație, petentul susține că această alimentație de protecție nu se rezumă doar la produse lactate, ci și la carne și produse din carne, ouă, legume și fructe, fapt pentru care, în baza Referatului de necesitate privind acordarea alimentației de protecție, societatea a acordat salarii alimentare de protecție constând în “hrană rece sandwich”.

Potrivit prevederilor art. 156 al Normelor generale de protecția muncii aprobate Ordinului comun al Ministerul Muncii și Solidarității Sociale și Ministerului Sănătății și Familiei nr. 508/933 din 20 noiembrie 2002, publicat în Monitorul Oficial nr. 880 din 6 decembrie 2002:

"Art. 156. - Principiile care stau la baza acordării alimentației de protecție sunt următoarele:

a) alegerea unor alimente care, prin conținutul lor în substanțe nutritive (proteine, lipide, glucide, elemente minerale, vitamine), pot completa o ratie calorică insuficientă sau incorectă, dezechilibrele, carentele sau excesele alimentare;

b) urmarirea ca alimentele acordate sa asigure pastrarea structurii si functionalitatii organelor si sistemelor mai sensibile la agresivitatea agentului nociv din mediul de munca (ficat, rinichi, sistem nervos, gonade etc.);

c) urmarirea ca alimentele acordate sa asigure elementele necesare proceselor de conjugare a noxelor chimice in vederea eliminarii lor din organism(...)."

Se reține faptul că, în vederea acordării alimentației de protecție, se vor alege alimente care:

- prin conținutul lor în substanțe nutritive, pot completa o rație calorică insuficientă sau incorectă, dezechilibrele, carențele sau excesele alimentare;
- să asigure păstrarea structurii și funcționalității organelor și sistemelor mai sensibile la agresivitatea agentului nociv din mediul de muncă;
- să asigure pastrarea structurii si functionalitatii organelor si sistemelor mai sensibile la agresivitatea agentului nociv din mediul de munca precum si elementele necesare proceselor de conjugare a noxelor chimice în vederea eliminării lor din organism.

Ca urmare, organele de soluționare rețin că din actele existente la dosar nu rezultă dacă acordarea de “hrană rece sandwich” salariaților a constituit alimentație de protecție (nefiind precizată compoziția produsului “hrană rece sandwich”), cu atât mai mult cu cât, a fost acordată și salariaților care nu lucrează în condiții grele și vătămătoare.

Astfel, având în vedere cele reținute, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal stabilind că TVA aferentă facturilor reprezentând contravaloare “hrană rece sandwich” nu este deductibilă fiscal, deoarece nu este aferentă operațiunilor taxabile, fapt pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA neadmisa la deducere in suma de X lei, afirmațiile contestatoarei nefiind probate cu documente corespunzătoare care să dovedească că hrana rece-sandwich constituie alimentație de protecție și că aceasta hrana rece s-a acordat angajaților îndreptățiți, ce lucrează în secțiile și compartimentele menționate în referatul întocmit de medicul de medicina muncii.

Contestatară precizează că își întemeiază contestatia pe dispozițiile art. 205 și următoarele din OG 92/2003, republicată și modificată. Ținând cont de perioada pentru care au fost stabilite obligațiile suplimentare de plată, respectiv lunile aprilie și mai 2016 și de data depunerii contestatiei, respectiv 12.12.2016, organul de soluționare a contestatiei reține că speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare care a intrat în vigoare de la data de 01 ianuarie 2016 și nu prevederile OG 92/2003 la care contestatară face referire, aceasta fiind abrogată de la data intrării în vigoare a noului Cod de procedura fiscală.

În speta, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiata.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

ART. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede :

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține totodată că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea, deși contestă TVA stabilită suplimentar, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept (documentele depuse în sprijinul susținerilor sale neprobând afirmațiile făcute), prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-MC 538/26.10.2016, cu privire la suma contestată, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, **se va respinge ca neintemeiata contestația formulată de S.C. X S.A. pentru suma totală de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestației formulate de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/26.10.2016 emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor

Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/26.10.2016 pentru suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X sau Tribunalul X, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General
X