

DECIZIA nr. 27/2016
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. XXX ROMANIA S.A.
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/06.04.2016

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/06.04.2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/06.04.2016, asupra contestației formulata de **S.C. XXX ROMANIA S.A.** cu sediul social în jud. Mures, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J, având CIF RO .., prin reprezentantul legal.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-MC X emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X și are ca obiect suma totală de **X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.**

S.C. XXX ROMANIA S.A., figurează la poziția nr. 1171 din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **13.01.2016**, conform stampilei societatii existente pe adresa de inaintare nr. 28AIF/06.01.2016, depusa in copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la oficiul postal Reghin 1, respectiv **10.02.2016**, asa cum rezulta din stampila oficiului postal aplicata pe plicul ce se afla la dosarul contestației, in original, contestația fiind inregistrata la DGAMC sub nr. 12501/15.02.2016, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Avand in vedere ca ulterior emiterii deciziei contestate, ce cuprindea unele erori materiale, a fost emisa o decizie de corectie, cu acelasi numar si aceleasi sume privind TVA suplimentara, diferentiata prin data listarii ce apare pe formularul corectat (listata in data de 07.03.2016), prin adresa nr. SSC X/14.04.2016 s-a solicitat DGAMC - AIF sa comunice in copie decizia nou intocmita iar contestatarei, prin adresa nr. SSC X/26.04.2016 sa-si precizeze pozitia fata de noul act administrativ fiscal.

DGAMC - AIF a transmis in copie, atasate adresei nr. 104321/20.04.2016, Decizia de impunere si RIF-ul listate in 07.03.2016 si adresa nr. 534AIF/16.03.2016, privind comunicarea catre societate a indreptarilor erorilor materiale din actele administrative, confirmarte de primire in data de 24.03.2016.

Prin adresele inregistrate la DGAMC sub nr. 35840/06.05.2016 si nr. 37375/12.05.2016 contestatara a precizat ca prin contestatia depusa intelege sa conteste Decizia de impunere nr. F-MC X atat in forma listata in 29.01.2016 cat si in forma listata in 07.03.2016, prin toate motivele dezvoltate in contestatia cu nr. 1736/10.02.2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investit să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C. XXX ROMANIA S.A.**

I. Prin contestatia formulata S.C. XXX ROMANIA S.A. solicita anularea Deciziei de impunere nr. F-MC X emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X, formele initiale si corectate, în ceea ce privește TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, respinsa la rambursare, formuland, in esenta, urmatoarele motive:

1. Precizeaza ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de X lei, aferenta facturilor emise de furnizorul X SRL in perioada martie 2015 - iulie 2015, pentru: a) - "**masa servita**" si b) - "**hrana rece**", considerand ca aceste achizitii nu sunt in folosul operatiunilor impozabile cu drept de deducere ale societatii, potrivit art. 145 din Codul fiscal.

Societatea considera eronate argumentele organelor de inspectie fiscala, astfel:

a) - Referitor la facturile de **masa servita**, dupa cum rezulta din adresa 15456/15.12.2015, acestea reprezinta contravaloarea unor mese de care au beneficiat atat membrii ai conducerii societatii cat si reprezentantii unor firme partenere, impreuna. Astfel aceste mese nu au fost servite **doar angajatilor societatii**, cum eronat au retinut organele de inspectie fiscala.

Fiind o societate mare, conducerea societatii avea zilnic intalniri cu parteneri de afaceri si colaboratori. Mesele se serveau intr-un spatiu de protocol, special amenajat in acest sens, partenerii de afaceri erau cei care comandau masa, conducerea societatii doar insotindu-i pe acestia, conform practicilor din lumea afacerilor.

Prin urmare aceste cheltuieli se circumscriu notiunii de cheltuieli de protocol, asa cum sunt definite la pct. 39 din HG nr. 44/2004, fiind efectuate in interesul societatii si nu al angajatilor, astfel fiind deductibila TVA aferenta.

b) - Referitor la facturile de **hrana rece**, nu este de acord cu aprecierea organelor fiscale, ca hrana rece oferita angajatilor reprezinta avantaje in natura acordate acestora, de fapt este vorba de achizitionarea de alimentatie de protectie. "Recalificarea" facuta de organele de control incalca prevederile art. 43 alin. 2 lit. e) din Codul de procedura fiscala, deoarece lipseste motivarea in fapt.

Se invoca prevederile art. 155 alin. (1) din Normele generale de protectia muncii aprobate prin Ordinul nr. 508/2002, potrivit carora **alimentatia de protectie** se acorda pentru angajatii care lucreaza in locuri de munca cu **conditii grele si vatamatoare**.

Astfel, prin raportare la cele aratate si in baza *Referatului de necesitate privind acordarea alimentatiei de protectia muncii*, intocmit de cabinetul de medicina muncii (anexa 3), societatea a acordat salariatilor alimentatie de protectie, dupa cum urmeaza:

- alimente in vederea cresterii aportului caloric (carne si produse din carne, oua, legume) in cazul salariatilor care lucrau in conditii de efort fizic intens: sectiile Exploatare forestiera, Depozit busteni, Cherestea, Masive Panel, Garaj, Doorframe, Doorskin, Placaj, Atelier mecanic;

- alimente (apa carbogazoasa, sucuri, nectar, fructe) pentru munca in microclimat cald, in cadrul sectiei Placaj;

- alimente (produse lactate, carne slaba) pentru protectie impotriva efectului toxic al solventilor organici, pentru salariatii din sectiile Placaj II, zona presa la cald, Sectia Doorskin Presa si Glue Kitchen, Doorframe, presa la cald si vopsitoria Venjakobs.

Fiind alimente de protectie, potrivit legii, achizitia acestora este cu drept de deducere.

Totodata se sesizeaza unele vicii care pot atrage nulitatea titlului de creanta, emis initial, respectiv necuprinderea in decizie a motivului de fapt pentru respingerea rambursarii TVA pe luna iunie 2015 si indicarea, atat in decizie cat si in raport, in mod eronat a lunii noiembrie 2014 pentru inregistrarea unor facturi din luna mai 2015.

Societatea anexeaza contestatiei in scrisuri, fara a preciza felul si numarul acestora.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de către organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la S.C. XXX ROMANIA S.A., a fost întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC X, comunicate contribuabilului in data de 13.01.2016.

Ulterior, prin adresa nr. 534AIF/16.03.2016, comunicata in data de 24.03.2016, organele de inspectie fiscala i-au comunicat contribuabilului ca au indreptat erorile materiale strecurate in actele comunicate in 13.01.2013, emitand din nou actele in cauza corectate, atasate adresei, cu precizarea ca inlocuiesc decizia de impunere si raportul de inspectie transmis initial.

Conform adresei, erorile materiale corectate au constat in urmatoarele:

- in decizia de impunere: la pct. 2.2.1., pag 1 si 2, au fost completate coloanele 8 si 9, reprezentand "TVA respinsa la rambursare" si "TVA aprobata la rambursare", necompletate initial; la pct. 2.2.2. pag. 3 s-a in scris corect "luna mai 2015" in loc de "luna noiembrie 2014"; la pct. 2.2.2. pagina 4 sunt inscrise deficientele constatate pentru luna iunie 2015;

-s-au facut corecturile corespunzatoare celor din decizia de impunere, dupa caz, si in raportul de inspectie fiscala.

Prin decizia de impunere nr. F-MC X, emisa in baza constatarilor cuprinse in RIF-ul nr. F-MC X, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, in consecinta respingand aceeasi suma de X lei din TVA solicitata la rambursare de societate prin cele 5 deconturi de TVA lunare cu sold negativ al sumei TVA depuse pentru perioada 01.03.2015 - 31.07. 2015.

S-a solicitat de societate 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 RIF-ul din 16.12.2015:

1. Cu privire la facturile de masa servita:

S-a constatat ca societatea, in perioada martie-iulie 2015 a dedus TVA in suma de **X lei**, provenita din facturile emise de SC X SRL, reprezentand **masa servita**, astfel:

Nr. Crt.	Fact. nr./data	TVA dedusa -lei-
1.	220/31.03.2015	
2.	223/30.04.2015	
3.	226/31.05.2015	
4.	229/31.05.2015	
4.	230/30.06.2015	
5.	236/31.07.2015	
	Total -lei-	X

Organele de inspectie fiscala, in baza art. 49 si art. 52 din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, au solicitat societatii prin notificare scrisa, sa precizeze natura produselor consumate si beneficiarii meselor servite. Societatea a precizat, prin adresa, ca prestatorul SC X SRL asigura masa calda pentru salariatii si colaboratorii societatii.

S-a constatat ca facturile s-au inregistrat ca si cheltuieli in contul 623 - Cheltuieli de protocol, cont in care s-au inregistrat si alte facturi care reprezinta mese.

Avand in vedere prevederile pct. 39 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, pentru aplicarea art. 48 din Codul fiscal, potrivit carora:

"39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

[...]

- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii; [...]

coroborat cu prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (3) din Codul fiscal și pct. 69 și pct. 70 din Normele metodologice, organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea nu poate trata și înregistra pe contul de cheltuieli de protocol "masa servita" de angajații societății cât și de alte persoane. Facturile nu cuprind alte detalii, precum data la care s-a servit masa sau alte elemente, cum apar în facturile emise de alți prestatori.

Drept urmare, s-a considerat ca achizițiile în cauză nu sunt utilizate în folosul operațiunilor impozabile ale societății cu drept de deducere, nefiind îndeplinite astfel condițiile de deducere a taxei prevăzute de art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de "masa servita" fiind nedeductibilă.

2. Cu privire la facturile de hrana rece-sandwich

S-a constatat ca societatea, în perioada martie-iulie 2015 a dedus TVA în suma de **X** lei, provenită din facturile emise de SC X SRL, reprezentând **hrana rece-sandwich**, astfel:

Nr. Crt.	Fact. nr./data	TVA dedusa -lei-
1.	221/31.03.2015	
2.	223/30.04.2015	
3.	226/31.05.2015	
4.	230/30.06.2015	
5.	236/31.07.2015	
	Total -lei-	X

Organele de inspectie fiscala, în baza art. 49 și art. 52 din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, au solicitat societății prin notificare scrisă, să precizeze natura produselor consumate și beneficiarii meselor servite. Societatea a precizat, prin adresa, ca prestatorul SC X SRL asigură alimentație de protecție pentru salariații societății.

S-a constatat ca facturile s-au înregistrat ca și cheltuieli în contul 6458 - Cheltuieli de protecție.

Avand in vedere prevederile art. 55 alin. (1) și alin. (3) din Codul fiscal și pct. 69 și pct. 70 din Normele metodologice, organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea nu poate trata și înregistra pe contul de cheltuieli de protecție "**hrana rece**" acordată salariaților, acestea fiind reîncadrate de organele fiscale ca și avantaje în natura acordate salariaților. S-a menționat

totodata ca, in baza unor alte facturi emise de acelasi furnizor, societatea a acordat salariatilor hrana de protectie "produse lactate", achizitii pentru care s-a admis deducerea TVA.

Analizand documentele depuse in sustinerea contestatiei, organele de inspectie fiscala au consemnat in referatul intocmit:

- in listele de cantina anexate facturilor, privind mesele servite inregistrate pe cheltuieli de protocol, apar zilnic numerosi angajati ai societatii care servesc masa si mult mai putini sau deloc "musafiri" (reprezentanti parteneri de afaceri);

- referitor la facturile de **hrana rece-sandwich**, in baza Referatului de necesitate intocmit de medicul de medicina muncii, societatea a acordat salariatilor alimentatie de protectie , care nu se rezuma doar la lapte ci si la carne, produse din carne, oua, legume si fructe. Se considera ca "sandvisul" nu este un aliment antitoxic, si a fost oferit in alte sectii decat cele avute in vedere in cuprinsul referatului intocmit de medicul de medicina muncii, respectiv locuri de munca/sectii unde personalul nu lucreaza in conditii grele sau vatamatoare. Totodata se considera ca acordarea ca hrana suplimentara pentru efort fizic intens s-a facut eronat deoarece societatea nu este in posesia unui *document oficial emis de o institutie autorizata legal cu privire la cate kcal contine hrana rece (sandwich)*.

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. XXX ROMANIA 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 inspectie 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 martie-iulie 2015 a dedus TVA in suma de **X lei**, provenita din facturile emise de SC X SRL, reprezentand **masa servita**, astfel:

Nr. Crt.	Fact. nr./data	TVA dedusa - lei-	Denumire achizitie	Bucati	Pret unitar -lei-
1.	220/31.03.2015		Masa servita		
2.	223/30.04.2015		Masa servita		
3.	226/31.05.2015		Masa servita		
4.	229/31.05.2015		Masa servita speciala		
			Masa servita miting		
4.	230/30.06.2015		Masa servita		
5.	236/31.07.2015		Masa servita		
	Total -lei-	X			

Facturile de "masa servita" depuse in copie la dosarul contestatiei, sunt insotite de "Liste de cantina" zilnice (cate doua liste pe zi), in care apar pe o coloana 38-41 angajati ai societatii, cei care au servit masa semnand in dreptul numelui lor, iar pe o alta coloana intitulata "Musafiri" apar, in unele zile, nume sau prenume de servicii, persoane fizice sau juridice, numar de persoane, precum si diferite insemnari precum numar total de portii, mic-dejun. Spre exemplu, facand o centralizare a listelor de cantina pe luna aprilie 2015 rezulta urmatoarea situatie:

Ziua	Angajati	Musafiri	Total mese
01			
02			
03			
06			
07			
08			
09			
10			
14			
15			
16			
17			
20			
21			
22			
23			
24			
27			
28			
29			
30			
Bal Ceviz			

Total			
--------------	--	--	--

Rezulta ca din 687 bucati total mese servite in luna aprilie 2015, de 606 mese (88%) au beneficiat angajatii societatii si de numai 81 mese (12%) "musafirii". In privinta musafirilor, fiind trecute denumiri precum : X si altele (din care unele mai putin lizibile), nefiind inscise numele unor furnizori - parteneri de afaceri in legatura cu persoanele fizice-musafiri, din aceste documente nu rezulta calitatea de reprezentanti ai unor parteneri de afaceri a musafirilor ce servesc masa.

Asa fiind, se retine ca, in principal, chiar din listele depuse de contestatara rezulta ca beneficiarii meselor servite sunt personalul de conducere si TESA al societatii, in proportie de peste 80% si alte persoane musafiri (sub 20%) pentru care nu se dovedeste calitatea de reprezentanti ai unor parteneri de afaceri.

Desi Codul fiscal nu contine o definitie expresa a cheltuielilor de protocol, atat contestatoarea cat si organele de inspectie fiscala se folosesc de prevederile pct. 39 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, pentru aplicarea art. 48 din Codul fiscal, potrivit carora:

"39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

[...]

- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii; [...]".

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art.145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

(...) (2) 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.

S-a reținut că prestatorul SC X SRL, are sediul social în localitatea ..., jud. Mures, la aceeași adresă cu contestatara, unde desfășoară activitatea de regim cantină.

Cheltuielile efectuate cu acordarea acestor mese servite, au fost contabilizate de societate pe cheltuieli de protocol. Totodată, în contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", societatea a înregistrat și alte facturi reprezentând contravaloare mese servite și cazări, prin care se atestă faptul că beneficiarii serviciilor au fost partenerii de afaceri ai societății.

Ca urmare a faptului ca "mesele servite" au fost oferite in principal angajatilor societatii (peste 80%), si in mai mica pondere (sub 20%) unor "Musafiri" pentru care nu se dovedeste ca ar avea calitatea de reprezentanti

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 acordare salariilor de avantaje în natură așa cum sunt definite la art. 55 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 69 și 70 din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Intrucât nu se dovedeste ca "mesele servite" au fost oferite în scopul afacerii, respectiv reprezentanților unor parteneri de afaceri, se reține ca astfel achizițiile nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății, în consecință pentru TVA în suma de **X** lei aferentă acestor achiziții, societatea nu are drept de deducere.

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

Organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea de către societate, a TVA în suma de **X** lei, provenită din facturile emise de SC X SRL, reprezentând **hrana rece-sandwich**, stabilind ca aceste achiziții au constituit avantaje în natură acordate salariaților și nu alimentație de protecție cum s-a considerat de societate. Astfel, au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X** lei, întrucât prin documentele prezentate și prin răspunsurile formulate de contribuabil, acesta nu a demonstrat necesitatea achizițiilor, fiind astfel încălcate prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 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, 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, invocând în acest sens, prevederile art.155 alin.(1) din Normele generale de protecție a muncii, aprobate prin Ordinul nr. 508/2002.

In drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art.145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

(...) (2) 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli efectuate cu acordarea de "hrană rece-sandwich" salariaților, ce reprezintă cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, iar justificarea cheltuielilor cu alimentația de protecție acordată salariaților se efectuează în condițiile prevăzute de reglementările art.14 din Legea nr.319/2006 a securității și sănătății în muncă, unde se prevede:

"Alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă."

Cheltuielile efectuate cu acordarea de "hrană rece sandwich", au fost contabilizate de societate în contul 6458 "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 acordare salariaților de avantaje în natură așa cum sunt definite la art. 55 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 69 și 70 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul fiscal:

"ART. 55 Definirea veniturilor din salarii

(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; [...].

Norme metodologice:

"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:

a) folosirea vehiculelor de orice tip din patrimoniul afacerii, în scop personal;
b) acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemn 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, 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, Logistic, Secretariat, Bucătărie, IT, Juridic, ISO, departamente ai căror salariați nu lucrează în condiții grele și vătămătoare, neîncadrându-se astfel la prevederi referitoare la protecția muncii.

Totodată, se reține că societatea contestatoare a acordat ca și hrană de protecție salariaților care lucrează în mediul toxic, produse lactate și pentru care, 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:

14

"(...) Conform orientărilor actuale în 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 de 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 lactele 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 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 salariaților alimentație de protecție constând în “hrană rece sandwich”.

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 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 precizata 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 urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA neadmisă la deducere în suma de X lei, afirmațiile contestatoarei nefiind probate cu documente corespunzătoare care să dovedească ca hrana rece-sandwich constituie alimentație de protecție și ca aceasta hrană rece s-a acordat angajaților îndreptățiți, ce lucrează în secțiile și compartimentele menționate în referatul întocmit de medicul de medicină muncii.

Cu privire la susținerile contestatoarei, privind unele vicii de formă ale deciziei de impunere, se reține că decizia corectată comunicată în urma îndreptării erorilor materiale, a acoperit aceste lipsuri.

În privința nemotivării în fapt a reîncaadrării hranei acordate ca alimentație de protecție, în avantajele de natură salarială, se reține că prin prezentarea situației constatate și a prevederilor legale aplicabile s-a făcut o motivare în fapt a reîncaadrării sau "recalificării". Art. 43 alin. 2 lit. e) din Codul de procedură fiscală, invocat de contestatară în sprijinul pretenției privind lipsa motivării în fapt a "recalificării", nu se referă la reîncaadrarea sau recalificarea unei activități ci la motivarea unei decizii de impunere. Prin decizia de impunere contestată nu s-au stabilit obligații fiscale de natură salarială, prin urmare motivele de fapt cuprinse în decizie, în privința neadmiterii dreptului de deducere a TVA, există și sunt suficiente, organele de inspecție fiscală fiind ținute că în privința emiterii actelor administrative să se limiteze la obiectul inspecției fiscale.

În privința anexării la contestație a următoarelor documente:

- adresa societății nr. 7377/06.07.2015 către DGAMC-AIF, urmare a notificării înregistrate la societate sub nr. 7358/03.07.2015;
- Solicitarea de informații înregistrată de societate sub nr. 7358/03.07.2015;
- punct de vedere nr. 7892/14.07.2015, cu privire la proiectul de Raport de inspecție fiscală primit în data de 14.07.2015,

se reține că acestea sunt aferente unei inspecții fiscale precedente, și atunci organele de inspecție fiscală neadmitând deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru hrana acordată salariaților, dar nu sunt documente aferente inspecției fiscale din prezenta cauză.

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

13/15

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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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 facute), 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 X, 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 neintemeiată contestația formulată de S.C. XXX ROMANIA 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 contestației formulate de S.C. XXX ROMANIA S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X pentru suma totală de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

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

Director General