

**DECIZIA NR. 525/2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.**  
**din sat X, jud. X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov**  
**sub nr. 6419/31.03.2021 și nr. 7266/09.04.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 1147/29.03.2021 și nr. 15167/08.04.2021, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 6419/31.03.2021 și nr. 7266/09.04.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX0/2000, cu domiciliul fiscal în sat X, com. X, str. Bruxelles, nr. 10, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1147/08.03.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021 și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021** și a **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021**.

Obiectul contestației îl reprezintă **suma de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei impozit pe profit;
- X3 lei impozit pe veniturile din alte surse;
- X4 lei dobânzi;
- X5 lei penalități de întârziere;
- X6 lei penalități de nedeclarare.

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, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele la care contribuabilul a confirmat primirea Deciziei de impunere nr. F-X/12.01.2021 și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii X/02.02.2021, respectiv **18.01.2021** și **10.02.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data la care a fost predat curierului plicul conținând contestația în original, respectiv **04.03.2021**, așa cum rezultă din AWB anexat în copie la dosar.

Contestația este formulată prin SCA PP, la dosar fiind anexată împuternicirea avocațială seria X nr. 193947/2020 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, prin avocat.

**I. S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acesteia cu privire la impozitul pe profit în sumă de X2 lei și la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei.**

**De asemenea, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, solicitând anularea acestora.**

În fapt, petenta solicită:

– anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale nr. F-X/12.01.2021 cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, în sumă de **X7 lei**, din care X2 lei impozit pe profit pentru perioada 2015-2019 și X3 lei impozit pe veniturile din alte surse pentru perioada 2015-2019;

– Revocarea/anularea Deciziei nr. X/02.02.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în cuantum de X6 lei și a Deciziei nr. X/02.02.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități în cuantum de X8 lei:

i) în principal ca efect al anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale nr. F-X/12.01.2021;

ii) în subsidiar, reducerea cu 75% a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, potrivit art. 181 alin. (2) Cod procedură fiscală, având în vedere că la data de 21.12.2020 a fost achitată suma de XX103 lei aferentă Deciziei de impunere provizorii privind obligațiile fiscale principale nr. F-W/21.12.2020;

– susținerea orală a contestației în temeiul art. 276 alin. (5) Cod procedură fiscală;

– neînceperea/ suspendarea executării silite a actelor administrative contestate (inclusiv din perspectiva neînscrierii X SRL cu eventuale datorii în fișa fiscală și/ sau în certificatul de atestare fiscală pe care îl solicită lunar în vederea participării la procedurile de licitații publice), prin depunerea unei scrisori de garanție bancară.

### ***1.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale***

În motivarea contestației, societatea precizează că în urma inspecției fiscale realizate, organele de control au stabilit în sarcina sa un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X2 lei, rezultat prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra bazei impozabile de X10 lei, reprezentând contravaloarea unor tichete cadou reîncadrate de organele de inspecție fiscală drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, în condițiile în care, susține aceasta, fuseseră deja încadrate de societate drept cheltuieli nedeductibile- rezultând astfel dubla impozitare a aceleiași baze impozabile.

De asemenea, se afirmă că organele de control au stabilit în sarcina societății și un impozit pe veniturile din alte surse, în sumă totală de X3 lei, rezultat prin aplicarea cotei de impozit de 16% pentru perioada 2015-2018, respectiv 10% pentru perioada 2018-2019, asupra bazei impozabile de X11 lei, reprezentând contravaloarea unor tichete cadou reîncadrate de organele de inspecție fiscală drept venituri din alte surse, în condițiile în care, susține aceasta, și acestea fuseseră deja înregistrare/încadrate de societate drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar- rezultând astfel dubla impozitare a aceleiași baze impozabile.

În prezentarea situației de fapt, reprezentantul societății afirmă că, în conformitate cu strategia de dezvoltare adoptată de conducerea SC X SRL prin Deciziile nr. 1547/2006, respectiv nr. 3/27.05.2015, pentru promovarea imaginii Societății, precum și pentru consolidarea poziției acesteia pe piața vânzătorilor de scule de mână în vederea creșterii cifrei de afaceri, X12 tichete cadou, în valoare totală de X11 lei, au fost utilizate pentru cheltuieli de protocol, promovare, reclamă și publicitate la târgurile la care societatea participa, precum și cu prilejul sesiunilor de instruire pe care aceasta le organiza. Petenta menționează că după ce sesiunile de instruire se finalizau, clienții și potențialii noi clienți erau serviți cu aperitive, chiar mâncare, dulciuri, cafea și băuturi alcoolice și nealcoolice.

Se arată în contestație că, pentru promovarea produselor sale, societatea organizează periodic la nivelul sediului din X precum și la punctul de lucru din București, sesiuni de instruire cu mulți dintre clienți, și că produsele achiziționate cu acest prilej erau achitate cu tichetele cadou pe care societatea le punea la dispoziție strict în acest scop.

Contestatară precizează că în perioada 2015-2019, a achiziționat de la furnizori autorizați X13 tichete cadou, în sumă totală de X14 lei, achiziție înregistrată în contul 5328- „Alte valori”, și că în mod eronat organul fiscal a calculat numărul de X15 tichete cadou achiziționate, considerând că valoarea minimă a unui tichet cadou este de 10 lei sau multiplu de 10, diferența de X16 de lei fiind costuri de achiziție.

Referitor la cele X13 tichete cadou achiziționate, petenta declară că au fost utilizate/tratate astfel:

- a) X17 tichete au fost distribuite salariaților, contravaloarea acestora fiind încadrată de societate ca venituri de natură salarială, pentru care a calculat corespunzător impozitul aferent și contribuțiile de asigurări sociale, în valoare totală de X21 lei, sumă achitată integral la bugetul de stat;
- b) X18 tichete au fost reîncadrate de către organele fiscale ca venituri de natură salarială, și au fost calculate suplimentar impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale. Petenta susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat baza impozabilă în sumă de X18 lei, precum și obligațiile fiscale suplimentare, întrucât calculul matematic corect ar fi fost  $X22 \text{ tichete} \times 10 \text{ lei/buc.} = X23 \text{ lei}$ ;
- c) X19 tichete au fost înregistrate de societate drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit;
- d) X20 tichete au fost reîncadrate de organele fiscale drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, pentru care a calculat suplimentar impozit pe profit, deși ar fi fost înregistrate și de societate drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Petenta susține că organele de inspecție fiscală au calculat eronat o baza impozabilă în sumă de X10 lei, precum și obligațiile fiscale suplimentare, întrucât calculul matematic corect ar fi fost  $X20 \text{ tichete} \times 10 \text{ lei/buc.} = X24 \text{ lei}$ .

În aceste condiții, reprezentantul societății consideră că organele de inspecție fiscală nu mai aveau cum să identifice și să încadreze ca venituri din alte surse un alt număr de X12 tichete cadou, în sumă totală de X11 lei, pentru care să impună obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe veniturile din alte surse, decât printr-o dublă impozitare a tichetelor cadou pe care ea le impozitase deja.

În susținerea contestației petenta precizează:

- a) Organul fiscal a reîncadrat drept cheltuielă nedeductibilă la calculul rezultatului exercițiului financiar contravaloarea unor tichete cadou în sumă de X10 lei și s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de X2 lei, prin aplicarea cotei de impozit de 16%, în condițiile în care acestea fuseseră încadrate și de societate drept cheltuieli nedeductibile (dublă impozitare a aceleiași baze impozabile);
- b) Potrivit evidențelor contabile și registrului de evidență fiscală întocmit în perioada verificată, societatea a înregistrat în contul 623- „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, cheltuieli în sumă totală de X25 lei, din care cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar în sumă totală de X26 lei;
- c) Suma totală de X26 lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, include suma de X24 lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou „neidentificate” de organele de inspecție fiscală, pentru care au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de X2 lei.

Societatea mai susține că pentru profitul de X24 lei, a calculat un impozit de  $X24 \times 16\% = X2 \text{ lei}$  pe care l-a declarat și plătit la bugetul de stat, ceea ce demonstrează că bugetul de stat nu a fost prejudiciat, chiar dacă a plătit suma respectivă ca impozit pe profit și nu ca impozit pe veniturile din alte surse.

Cu privire la suma de X11 lei, reprezentând contravaloarea unor tichete cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing, societatea consideră că organele de inspecție fiscală, fără a avea un temei de drept pentru perioada verificată, le-au reconsiderat drept venituri din alte surse realizate de persoane fizice, în afara unor relații de serviciu și au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de X3 lei, prin aplicarea cotei de impozit de 16% pentru perioada 2015-2017 și de 10% pentru perioada 2018-2019.

Societatea menționează că a încadrat suma de X11 lei drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, conform prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 pentru anul 2015 și art. 19 din Legea nr. 227/2015 pentru anii 2016-2019, rezultând astfel un

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

profit echivalent pentru care a calculat, aplicând cota de 16%, declarat și plătit la bugetul general consolidat impozitul aferent, în sumă de X27 lei (X11x16%), ceea ce demonstrează că bugetul de stat nu a fost prejudiciat, chiar dacă a plătit suma respectivă ca impozit pe profit și nu ca impozit pe veniturile din alte surse. Aceasta mai precizează că spre deosebire, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa un impozit pe veniturile din alte surse în sumă totală de X3 lei, prin aplicarea cotei de impozit de 16% pentru perioada 2015-2017 și de 10% pentru perioada 2018-2019.

Aceasta susține că suma de X26 lei reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, include și suma de X11 lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou reîncadrate de organele de inspecție fiscală drept venituri din alte surse.

Cu privire cheltuielile pe care le-a considerat nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, în contestație se precizează că sunt evidențiate atât în registrul de evidență fiscală cât și în declarațiile D101 depuse la organele fiscale teritoriale aferent fiecărui exercițiu financiar.

Petenta consideră că organul fiscal nu a stabilit corect contravaloarea tichetelor cadou înregistrate drept cheltuieli nedeductibile, prin confruntarea înregistrărilor efectuate în registrul de evidență fiscală cu cele din registrul jurnal și fișele conturilor 623- „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și 5328- „Alte valori”, pentru a stabili corect baza de impunere și a determina eventualele diferențe în plus sau în minus, încălcând astfel prevederile art. 5 și art. 113 din Codul de procedură fiscală.

### **3. Petenta invocă o dublă impunere**

În motivarea contestației, reprezentantul societății precizează că procedura de administrare a creanțelor fiscale (art. 5-13) trebuie să se desfășoare în conformitate cu dispozițiile legii, cu respectarea deplină a drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare, pentru prelevarea impozitelor, taxelor și/sau contribuțiilor obligatorii, organul fiscal având obligația de a aplica unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României și de a respecta dispozițiile legale cu privire la stabilirea și colectarea corectă a creanțelor fiscale.

Contestatară invocă prevederile art. 113 din Codul de procedură fiscală și afirmă că în procedura de administrare a creanțelor fiscale, prin inspecția fiscală efectuată, organul fiscal are nu numai dreptul de a verifica exactitatea și corectitudinea îndeplinirii de către contribuabil/plătitor a obligațiilor fiscale prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ci și obligația de a stabili corect bazele de impunere, precum și diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabilul/plătitorul verificat.

Petenta face referire la Codul de procedură fiscală (art. 13) și precizează că legiuitorul a dispus ca în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare, interpretarea reglementărilor fiscale de către organele fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar, dacă prevederile legislației fiscale îi rămân totuși neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.

De asemenea, prin contestație se face trimitere la prevederile art. 14 din Codul de procedură fiscală, care obligă organul fiscal să stabilească tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, întrucât prevalează conținutul economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, iar, în situațiile în care constată diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, tratamentul fiscal aplicat de organul fiscal nu trebuie să fie influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale ci, să respecte fondul economic al acestor operațiuni sau tranzacții.

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au următoarele obligații:

1) Să stabilească starea de fapt fiscală reală. În prezentarea situației de fapt, petenta precizează următoarele:

- a achiziționat de la furnizori autorizați tichete cadou pe care le-a utilizat în campaniile de publicitate și marketing, în sumă totală de X14 lei, achiziție înregistrată în contul 5328- „Alte valori”;

- din totalul tichetelor achiziționate, o parte din tichete au fost distribuite salariaților, iar contravaloarea acestora a fost încadrată ca venituri de natură salarială, pentru care a calculat corespunzător impozitul aferent și contribuțiile de asigurări sociale, în valoare totală de X21 lei, sumă achitată integral la bugetul general consolidat al statului;

- o anumită parte din suma totală a cheltuielilor efectuate cu achiziția tichetelor, a fost încadrată de societate drept cheltuială nedeductibilă la calculul rezultatului exercițiului financiar;

- aferent profitului echivalent rezultat, a fost calculat impozitul pe profit, care a fost plătit la bugetul general consolidat.

**2)** Să determine corect materia impozabilă, în speță contravaloarea cheltuielilor cu tichetele cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing;

**3)** Să verifice exactitatea și corectitudinea tratamentului fiscal aplicat de societate cheltuielilor cu tichetele cadou utilizate în activitatea de publicitate și marketing. Petenta precizează că a tratat o parte din cheltuielile efectuate cu campania de publicitate și marketing, în sumă totală de X26 lei (în componența căreia intră atât suma de X24 lei, reprezentând contravaloarea tichetelor cadou „neidentificate” de organele de inspecție fiscală, cât și suma de X11 lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing, reîncadrate de organele fiscale drept venituri din alte surse), drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, iar profitul echivalent rezultat a fost supus impozitării conform prevederilor legale menționate anterior;

**4)** Să verifice cuantumul obligațiilor fiscale calculate de societate aferent acestora, declararea și plata obligațiilor fiscale respective. Reprezentantul societății menționează că aferent profitului în sumă de X26 lei a calculat impozit în sumă totală de X28 lei, pe care l-a declarat și plătit la bugetul general consolidat, care include atât impozitul aferent sumei de X24 lei cât și impozitul aferent sumei de X11 lei;

**5)** Să stabilească corect tratamentul fiscal aplicabil acestor cheltuieli cu tichetele cadou, având în vedere doar prevederile legislației fiscale, fără ca tratamentul fiscal aplicat să fie influențat de faptul că operațiunile îndeplineau sau nu cerințele altor prevederi legale fără caracter fiscal;

**6)** În situația în care s-a apreciat că tratamentul fiscal aplicat de SC X SRL este incorect din punct de vedere al legislației fiscale aplicabile, respectiv dacă au apreciat că societatea nu ar fi trebuit să trateze ca nedeductibile la calculul rezultatului financiar cheltuielile cu achizițiile de tichete cadou și să calculeze, declare și plătească impozitul aferent, organele de inspecție fiscală erau obligate să procedeze la corectarea stării de fapt fiscale constatate, conform prevederilor art. 113 alin. (2) lit. i), coroborate cu art. 4, art. 7 și art. 12 din Codul de procedură fiscală, prin recalcularea rezultatului exercițiului financiar și să trateze ca deductibile toate cheltuielile cu tichetele cadou utilizate în activitatea de publicitate și marketing, iar dacă rezultatul obținut era profit, calcularea impozitului pe profit aferent. Reprezentantul societății consideră că organele de control trebuiau să compare impozitul pe profit astfel determinat, cu impozitul pe profit calculat și plătit de societate, în vederea determinării diferențelor datorate în plus sau în minus și să compenseze sumele plătite eronat cu titlu de impozit pe profit (X27 lei), cu noile creanțe fiscale stabilite prin aplicarea tratamentului fiscal propus de organele fiscale (X3 lei), diferența de 12.X166 lei urmând a fi restituită.

Aferent perioadei fiscale 2015, societatea învederează că Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reglementa prin prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) nedeductibilitatea „*cheltuielilor înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*” dar organele de inspecție fiscală nu au invocat în actele administrativ-fiscale contestate acest temei de drept, iar pentru perioada 2016-2019 legiuitorul nu a mai preluat aceste prevederi și nici vreo referire oricât de aluzivă în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, considerând că aceasta este

o dovadă a faptului că aceste prevederi au fost considerate abuzive, neconforme cadrului fiscal actual.

Petenta susține că organele de control nu au invocat vreun temei care să reglementeze încadrarea tichetelor cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing, și că legiuitorul nu a inclus tichetele cadou în categoria veniturilor din alte surse definite expres prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ci doar prin art. 1 pct. 72 din Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în monitorul oficial nr. 1269 din 21 decembrie 2020, care se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2021, fără a avea caracter retroactiv.

#### **4. Din punct de vedere al calculului matematic, petenta consideră că determinarea impozitului suplimentar nu a fost realizată în mod corect**

În contestația formulată sunt sesizate erori de calcul matematic, petenta apreciind că determinarea impozit suplimentar care i-a fost imputat nu a fost realizată în mod corect deoarece:

- Organul fiscal a aplicat în mod eronat procedeul sutei mărite la determinarea impozitului pe veniturile din alte surse. Contestatara sesizează că s-a aplicat eronat metoda sutei mărite pentru determinarea bazei impozabile întrucât s-a aplicat cota de impozit direct asupra valorii nete a tichetelor cadou utilizate (tabel pag 48). Petenta face propriul calcul, din care rezultă un impozit pe veniturile din alte surse în sumă totală de numai XX102 lei, mai mic decât impozitul stabilit de organele de inspecție fiscală cu X30 lei.

- Se precizează că echipa de control a prezentat în Raportul de inspecție fiscală modul de calcul pentru suma de X3 lei ca fiind „*Recapitulație: Impozit venit din alte surse calculat  $(X31 \times 100 / 84 \times 16\%) + (X32 \times 100 / 84 \times 10\%) = X3 \text{ lei}$* ”, și consideră că niciun contribuabil nu ar putea înțelege care din cele două metode de calcul prezentate de organele de inspecție fiscală este cea corectă, iar prin confuzia creată organele de inspecție fiscală au încălcat principiul certitudinii impunerii, reglementat prin art. 3 din Legea nr. 571/2003/art. 3 din Legea nr. 227/2015;

- suma de XX102 lei ar constitui impozitul pe venit ce ar fi trebuit reținut la sursă dacă se aplica asupra valorii nete a tichetelor cadou utilizate și ar fi fost reținut corespunzător de la persoanele cărora le-au fost acordate, aspect practic imposibil deoarece orice persoană juridică acordă tichete cadou cu valoarea nominală înscrisă pe acestea, altor persoane juridice sau persoane fizice în afara unei relații de serviciu, fără a solicita acestora/primitoilor să restituie contravaloarea impozitului aferent.

Reprezentantul societății afirmă că tichetele cadou acordate în cadrul campaniei de marketing persoanelor juridice nu se supun impozitării de către agentul economic care le acordă, iar pentru tichetele cadou acordate în cadrul campaniei de marketing unor persoane fizice în afara unei relații de serviciu, impozitul se calculează de către agentul economic care le acordă prin metoda sutei mărite și se înregistrează de acesta pe cheltuieli.

Referitor la suma totală de X11 lei petenta precizează că reprezintă valoarea netă a tichetelor cadou utilizate în campania de publicitate și marketing, astfel încât, pentru calcularea impozitului trebuie reîntregită valoarea brută a tichetelor cadou prin metoda sutei mărite. Petenta prezintă un calcul propriu pentru impozitul pe veniturile din alte surse, determinând o sumă totală de X33 lei.

În motivarea contestației se susține că sumele stabilite de organele de inspecție fiscală ca reprezentând valoarea netă a tichetelor cadou reconsiderate venituri din alte surse pentru anii 2015-2018 sunt calculate în mod eronat, toate aceste sume stabilite nefiind multiplu de 10, în condițiile în care toate tichetele cadou se emit potrivit legii cu valoarea nominală de 10 lei sau multiplu de 10, dar nu mai mult de 50 lei. Se face trimitere la dispozițiile art. 7 alin. (3) din Legea

nr. 193/2006, privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, și ale art. 15 alin. (2) din Legea nr. 165/2018 din privind acordarea biletelor de valoare.

#### **5. Petenta invocă o apreciere părtinitoare a probatoriului furnizat și a explicațiilor oferite, care este de natură să ducă la prejudicierea contribuabilului**

În ceea ce privește modalitatea de plată „nenumerar” relevată de inspecția fiscală ca fiind modalitatea de achitare prin intermediul d-lui G Dumitru, se precizează că această mențiune este generată de sistemul de gestiune informatică a furnizorului Selgros Cash and Carry, în ipoteza în care factura este achitată cu: card bancar, tichete cadou sau orice altă metodă ce nu implică plata cu numerar.

Petenta nu este de acord cu concluzia echipei de control că dată fiind existența contractelor de catering aferente târgurilor la care societatea a luat parte, *„achiziția de produse alimentare în vederea servirii potențialilor clienți nu mai era necesară”*, și precizează că produsele achiziționate nu au fost în exclusivitate produse alimentare, ci și băuturi, sucuri, cafea și alte produse accesorii pentru protocol, iar decizia reprezintă o decizie de management, ce nu poate fi cenzurată nici măcar de o eventuală instanța de judecată.

În susținere, se face trimitere Decizia nr. 575/2014, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a punctat importanța ca inspectorii ANAF să privească dincolo de aparențe și dincolo de cadrul formal și birocratic, atât timp cât contribuabilul a dat dovadă de bună-credință și a respectat normele fiscale, fără a încerca prejudicierea bugetului de stat, atât înainte cât și în timpul inspecției fiscale. Totodată, se citează din Decizia nr. 420/2013 a Curții Constituționale: *„Economia de piață are drept fundamente proprietatea particulară și interesul personal, fiind condusă prin mecanismele concurenței, ale cererii și ofertei, fără intervenția administrativă a statului.”*

#### **6. Petenta invocă greșita încadrare a cheltuielilor de protocol, promovare, reclamă și publicitate, în cuantum de X11 lei, drept venituri din altă sursă**

Reprezentantul petentei preia afirmația inspectorilor fiscali că *„pentru aceste tichete distribuite societatea nu a putut prezenta niciun fel de înscrieri, sau documente din care să reiasă cine sunt beneficiarii finali a acestor tichete”* și consideră că printr-o analogie nepermisă la atitudinea societății, au recalificat suma de X11 lei drept venituri din altă sursă. Acesta consideră că stabilirea și calcularea de impozit pentru cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, înregistrate de societate ca nedeductibile, poate crea riscul calificării ca o sancțiune de natură civilă pentru societate.

Contestatară invocă Legea nr. 185/2018 cu privire la tichetele cadou și normele metodologice de aplicare a acestei legi, aprobate prin H.G. nr. 1055/2018 și precizează că acestea nu fac referire la altfel de obligații, suplimentare unei evidențe interne a tichetelor, pe care societatea o deține.

Se mai susține în motivarea contestației că, deși inspectorilor fiscali li s-a adus la cunoștință, cu prilejul efectuării activităților de control că nu există bază legală care să impună recalificarea acestor cheltuieli drept venituri din alte surse, aceștia au invocat ca temei de drept pentru această reîncadrare punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod Fiscal și reglementări vama nr. 797827/29.07.2020, care nu reprezintă izvor de drept, și nu are caracter normativ în sensul avut în vedere de Constituția României.

Totodată, reprezentantul societății învederează că organele de control ale inspecției Antifraudă Sibiu, prin raportare la aceeași situație de fapt, au reconsiderat tichetele cadou drept venituri salariale (supuse impozitării și contribuțiilor sociale), pe când inspecția fiscală prin Proiect, au considerat utilizarea aceluiași tichete cadou ca venituri din alte surse (supuse doar impozitului pe venit), fapt care demonstrează ambiguitatea/neclaritatea legislației în materie de tichete cadou- aspect care nu poate fi interpretat decât în favoarea contribuabilului de bună-credință (Decizia nr. 1829/2012 a ÎCCJ- in dubio contra fiscum ridicat prin cauza CEDO nr. 39766/2005 Serkov vs. Ucraina la rang de drept al omului).

7. Petenta susține că invocarea și aplicarea art. 11 din Codul Fiscal s-a realizat necorespunzător, cu ignorarea principiilor anterior amintite. Aceasta motivează că și dacă s-ar da eficiență reîncadrării activității economice, societatea nu ar fi obligată la plata impozitului pe venit din alte surse în cuantum de X34 lei, deoarece cheltuielile utilizate pentru marketing, promovare, reclamă și publicitate (cheltuieli pe care le-a înregistrat ca și cheltuieli nedeductibile), reprezintă cheltuieli deductibile integral- aspect care ar fi fost recunoscut, la nivel de principiu, de către organele de control. Se invocă în susținere Decizia nr. 575/7 februarie 2014, în Dosar nr. 1024/33/2011 da ÎCCJ- Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

Cu referire la calculul matematic efectuat de către inspectorii fiscali, petenta afirmă că acesta nu este corect, în sensul că suma corectă nu este X34 lei, ci X33 lei, având în vedere că la nivelul anilor 2018- 2019 impozitul pe venit a fost în cuantum de 10%.

## **8. Petenta invocă eroarea organului fiscal în aprecierea evidenței deținute de societate cu privire la tichetele cadou**

În descrierea situației de fapt se precizează că:

- Pentru perioada 01.01.2015- 01.01.2019, în conformitate cu art. 109 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală și cu art. 2.2. din normele de aplicare ale Legii nr. 193/2006, singura evidență pe care societatea trebuia să o țină referitoare la aceste tichete era cea privind achiziționarea lor și înregistrarea lor în contabilitate drept cheltuieli pe poziții diferite aferente tichetelor cadou;

- Dispozițiile legale invocate impun contribuabilului doar o obligație de păstrare a unei evidențe de maniera înregistrării cheltuielilor în mod distinct, obligație pe care X SRL a îndeplinit-o;

- Societatea a înregistrat aceste cheltuieli în contul 623.02- „Cheltuieli de reclamă și publicitate”, la secțiunea „Sumă nedeductibilă”;

- Pentru perioada 01.01.2015- 01.01.2019, nu este permisă o interpretare extensivă a dispozițiilor legale de mai sus astfel încât să se creeze în sarcina societății obligații suplimentare referitoare la modul de ținere a evidenței acestor tichetelor cadou, atunci când legea nu impune o astfel de obligație;

- Abia pentru perioada 01.01.2019-31.12.2019, după intrarea în vigoare a Legii nr. 185/2018 și a normelor metodologice de aplicare a acestei legi, aprobate prin H.G. 1055/2018, se impune contribuabilului o obligație de păstrare a unei evidențe proprii a utilizării acestor tichete.

- Dacă organul fiscal constată o încălcare a modalității în care această evidență este ținută, poate sancționa contribuabilul conform dispozițiilor Legii nr. 185/2018 și nu să recalifice activitatea economică în temeiul art. 11 din Codul Fiscal;

- Circulara ANAF nr. ARFC 2152/30.07.2020 impune organelor de inspecție fiscală să aibă în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale și legislația specială care derogă de la regula generală (Legea nr. 185/2018).

## **9. Petenta invocă încălcarea principiului rolului activ prevăzut de art. 7 alin. (3) din Codul de procedură fiscală**

Societatea afirmă că deși s-a demonstrat organului fiscal faptul că s-au efectuat diligențe în sensul obținerii unor duplicate ale documentelor contabile (facturi fiscale și bonuri fiscale) aferente plăților efectuate cu tichete cadou de la magazine precum Carefour, Kaufland, Marionnaud, Media Galaxy, Auchan, precum și diligențe efectuate la furnizorul de tichete UP Dejeunner România, pentru obținerea unei evidențe a deconturilor realizate în contul tichetelor cadou emise pentru X SRL de aceste magazine, la care nu s-a primit niciun răspuns, **organul fiscal a apreciat în continuare că este necesară o impozitare suplimentară aferentă veniturilor din alte surse.**

Petenta impută organelor de control că reîncadrează valoarea cheltuielilor nedeductibile cu reclama și publicitatea, în cheltuieli cu venituri din alte surse, arătând că Societatea nu a putut furniza documentele justificative din care să reiasă faptul că aceste tichete au fost utilizate pentru achiziționarea de produse pentru **protocol, reclamă și publicitate, fără a da efect rolului său**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*



**activ în sensul solicitării oficiale adresate magazinelor unde s-au utilizat aceste tichete de a se furniza date în vederea identificării concrete a modalității de utilizare a tichetelor.**

În final, contestatara solicită să se țină cont de faptul că a fost prezentată fișa de cont aferentă cheltuielilor cu furnizorii pentru care s-au înregistrat cheltuieli deductibile de protocol, care, consideră aceasta, ar fi o dovadă în plus a faptului că aceste tichete s-au utilizat pentru alte activități de reclamă și publicitate decât cele descrise în contractele încheiate cu acești furnizori.

Se precizează că singurul motiv pentru care cheltuielile efectuate cu tichetele cadou nu s-au înregistrat ca și cheltuieli de protocol, a fost eroarea în care se afla contribuabilul Unior- Tepid SRL privind atingerea valorii prag de 2% aplicată asupra profitului contabil, acesta considerând, în mod eronat, că va depăși această valoare.

În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta a solicitat sustinerea orală a contestației, fapt pentru care, cu adresa nr. 6419/13.04.2021, contribuabilul a fost informat că susținerea orală a contestației a fost programată în data de 05.05.2021, ora 11:00.

Procedura a avut loc la data și ora stabilite, la sediul D.G.R.F.P. Brașov, susținerile fiind consemnate în Minuta ședinței nr. 6419/05.05.2021, anexată la dosarul cauzei.

## ***1.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii***

S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, solicitând anularea acestora în principal ca efect al anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale nr. F-X/12.01.2021 și în subsidiar, reducerea cu 75% a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, potrivit art. 181 alin. (2) Cod procedură fiscală, având în vedere că la data de 21.12.2020 a fost achitată suma de XX103 lei aferentă Deciziei de impunere provizorii privind obligațiile fiscale principale nr. F-W/ 21.12.2020.

***11.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X35 lei, din care X2 lei impozit pe profit, X3 lei impozit pe veniturile din alte surse și X36 lei impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente, perioada verificată fiind 01.01.2015-31.12.2019.***

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/12.01.2021 contestate, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 23.07.2020-21.12.2020 și a fost suspendată în perioada 23.07.2020-29.09.2020. **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata nespecializat” cod CAEN 4690.

Având în vedere faptul că societatea contestă **parțial** obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de control în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, **în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.**

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, după cum urmează:

1) Echipa de inspecție fiscală a procedat verificarea modului de utilizare/acordare a tichetelor cadou în perioada 2015-2019, constatând următoarele:

Conform situației tichetelor, în perioada care a făcut obiectul inspecției, SC X SRL a achiziționat de la societatea CHEQUE DEJEUNER ROMÂNIA, în baza contractului nr. C10466/14.12.2006 al cărui obiect îl reprezintă „*livrarea de tichete cadou, în condițiile în care clientul va folosi tichetele cadou pentru studiul pieței, promovare pe piețele existente și noi, reclamă și publicitate, pentru campanii de marketing*”, un număr de X15 tichete cadou în valoare totală de X14 lei, din care: X37 lei în anul 2015, X38 lei în anul 2016, X3X103 lei în anul 2017, X40 lei în anul 2018 și X41 lei în anul 2019.

Referitor la folosirea și utilizarea tichetelor cadou achiziționate în această perioadă, administratorul societății, dl Dan D, a dat următoarele explicații:

„SC X achiziționează tichete cadou din decembrie 2006, perioadă când nu am fost controlați sau preavizați de un organ fiscal. Am sesizat că legislația nu este suficient de clară, opiniile celor solicitați să ne răspundă fiind contractorii lăsând impresia de încurajare generalizată a fenomenului. În același sens, din practica directorilor noștri zonali a rezultat că în piață foarte multe firme înstrăinează aceste tichete fără evidență și reguli clare.” Aceasta a mai precizat că:

a) În perioada verificată societatea a distribuit tichete în valoare totală de X42 lei propriilor angajați, pentru zile de naștere, zile nume, Crăciun, Paște, 8 martie, 1 iunie.

b) Societatea a utilizat tichete în valoare totală de X43 lei pentru protocol, respectiv:

- pentru participarea la târguri și expoziții. Toate produsele înregistrate pe cheltuielile de protocol, pentru servirea clienților obișnuiți și potențiali (băuturi alcoolice și nonalcoolice, prăjituri, bomboane, cafea) au fost achiziționate pe tichete cadou;

- pentru traininguri obișnuite cu distribuitorii care au avut ca scop instruirea personalului de vânzări, maximizarea profilului pentru ambele firme, furnizori și distribuitori. Cheltuielile de protocol, achitate cu tichete, au fost folosite în partea de socializare, după prezentarea cataloagelor și a încercărilor în regim de lucru a sculelor comparativ cu altele.

c) Pentru reclamă și publicitate societatea estimează că a utilizat tichete în valoare de X44 lei pe toată perioada 2015-2019. Acestea erau distribuite către clienți persoane fizice care vizitau standul societății cu ocazia târgurilor și expozițiilor, respectiv se dădea câte un tichet cu datele firmei imprimate pe el, împreună cu materiale de documentare aferente- cataloage, prospecte, promoții, etc.

Tot în Nota explicativă, reprezentantul societății a precizat că SC X SRL nu a înstrăinat tichete cadou la client, și nici la personalul de vânzări al distribuitorilor.

Din verificările efectuate, echipa de control a constatat că în cadrul târgurilor la care a participat, societatea a organizat mese de protocol în spații special amenajate în cadrul standurilor X SRL și că a încheiat contracte cu firme de prestări servicii de catering, concluzionând că produsele de protocol au fost asigurate prin serviciile de catering efectuate de către parteneri ai SC X SRL, iar achiziția de diverse produse alimentare, referitor la care petenta susține că au fost achiziționate pentru protocol (băuturi, cafea, sucuri, etc.), nu era necesară.

În raportul de inspecție fiscală se precizează, referitor la tichetele cadou achiziționate de către societate în perioada anilor 2015-2019, următoarele:

a) X17 tichete în valoare de X45 lei au fost distribuite salariaților, contravaloarea acestora fiind încadrată de societate ca venituri de natură salarială, pentru care s-a calculat impozitul aferent și contribuțiile de asigurări sociale. Anterior inspecției fiscale, societatea a reconsiderat ca venituri de natură salarială suma de X45 lei, reprezentând tichete cadou acordate salariaților pentru perioada 2015-2019, și a calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții salariale aferente acestor venituri în valoare totală de X21 lei, sumă achitată integral la bugetul general consolidat al statului în data de 19.03.2020. De asemenea, societatea a procedat la rectificarea Declarațiilor cod 112 pentru perioada când au fost recalculat obligatiile salariale;

b) X22 tichete cadou în valoare de X18 lei au fost asimilate de către organele fiscale ca venituri de natură salarială, fiind calculate suplimentar impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale;

- c) X46 tichete cadou în valoare de X47 lei, au fost considerate de societate ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit;
- d) X20 tichete cadou pentru care nu s-au prezentat documente justificative, au fost descărcate din gestiune pe seama contului 623.02- „Cheltuieli cu reclama și publicitate”, iar valoare acestora, de X10 lei, a fost considerată deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit în perioada anilor 2015-2019.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat să se prezinte documente justificative din care să rezulte că societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere pentru suma de X10 lei, dar până la finalizarea inspecției fiscale acestea nu au fost prezentate. Drept urmare, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative privind modul de utilizare a acestor tichete cadou, suma de X10 lei a fost reîncadrată de către organul de control ca și cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil și a calculat impozit pe profit suplimentar.

Inspectorii fiscali sesizează că pentru a recunoaște cheltuielile cu tichetele cadou drept cheltuieli deductibile, conform prevederilor legale, este necesară prezentarea de documente justificative cum ar fi:

- factura primită de la unitatea emitentă a tichetelor cadou;
  - liste cu datele de identificare ale persoanelor beneficiare și cu codurile de identificare ale tichetelor acordate;
  - numărul de tichete acordate fiecărei persoane;
  - valoarea fiecărui tichet cadou acordat;
  - valoarea totală a tichetelor acordate fiecărei persoane;
- obligații pe care societatea nu le-a îndeplinit.

2) Ca urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că SC X SRL a descărcat din gestiune un număr de X12 tichete cadou, în valoare totală de X11 lei, referitor la care constată că:

- X48 buc. în valoare de X44 lei au fost distribuite în cataloage de prezentare a sculelor industriale din portofoliul entității, unor persoane care nu se află în raporturi de muncă cu societatea care le acordă, în speță cu SC X SRL;
- X49 buc. în valoare de X50 lei au fost utilizate pentru campanii de marketing, studiul pieței, reclamă și publicitate, pentru achiziționarea de produse utilizate la târgurile de profil la care societatea participa precum și cu prilejul sesiunilor de instruire pe care aceasta le organiza pentru clienți.

Pentru aceste tichetele distribuite, societatea nu a putut prezenta niciun fel de înscrisuri, sau documente din care să reiasă cine sunt beneficiarii finali.

Echipa de control a constatat că în conformitate cu legislația în vigoare, tichetele cadou acordate conform art. 2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006 (valabil în perioada anilor 2015-2018), respectiv art. 15 din Legea nr. 165/2018 (valabilă din anul 2019), unor persoane care nu se află în raporturi de muncă cu persoana juridică ce le acordă, se încadrează în categoria venituri din alte surse așa cum sunt reglementate prin art. 114 alin. (1), art. 115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 34 alin.(1) lit. f) din Normele de aplicare ale Codului Fiscal. Valoarea tichetului cadou acordat fiecărei persoane implicate în campania de marketing se supune impozitării conform prevederilor art. 61 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, în baza actelor normative invocate mai sus, deoarece SC X SRL a înregistrat valoarea tichetelor cadou utilizate în cont 623.02- „Cheltuieli privind reclama și publicitatea”, dar nu a prezentat niciun fel de documente justificative, organul de control a stabilit în sarcina sa obligația de plată a unui impozit pe veniturile din alte surse suplimentar în sumă de X3 lei.

## **II.2 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, aferent**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza **Deciziei de impunere F-X/12.01.2021**, dar și aferent obligațiilor curente de plată ale societății declarate la organul fiscal, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de **X51 lei**, din care **X4 lei dobânzi**, **X5 lei penalități de întârziere** și **X6 lei penalități de nedeclarare**.

**III. Luând în considerare constatările organului 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:**

**III.1. Referitor la contestarea impozitului pe profit în sumă de X2 lei și a impozitului pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei, obligații stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă S.C. X S.R.L. datorează aceste obligații stabilite în sarcina sa, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative privind modul de utilizare a tichetelor cadou descărcate din gestiune.**

**În fapt**, în raportul de inspecție fiscală se precizează că în perioada verificată societatea a înregistrat în contul cont 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate” o serie de cheltuieli, ponderea cea mai mare având-o cheltuielile cu tichetele cadou, înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază documente justificative, valoarea totală a acestor cheltuieli fiind, în perioada 2015-2019, de X14 lei, aferentă unui număr de X15 tichete.

Din totalul tichetelor, cu privire la un număr de X17 buc., în valoare de X45 lei, organele de control au constatat că au fost distribuite salariaților, contravaloarea acestora fiind încadrată de societate ca venituri de natură salarială, pentru care a calculat impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări sociale în valoare totală de X21 lei, sumă achitată integral la bugetul general consolidat al statului în data de 19.03.2020. Aceste tichete nu fac obiectul analizei prezentei contestații, prin decizia contestată nefiind stabilite obligații suplimentare aferent acestora.

Se reține deci că doar diferența de X52 tichete (X15- X17 buc.) în valoare de 843.1X16 lei a făcut obiectul constatărilor organelor de control, în fapt acestea stabilind că:

– X22 tichete cadou în valoare de X18 lei au fost acordate d-lui Dumitru G, salariat al societății încadrat în funcția de manager de zonă, iar acesta a achiziționat o serie de produse alimentare și nealimentare în nume propriu, fiind prezentate facturi emise de furnizorul SELGROS PANTELIMON BUCUREȘTI pe numele persoanei fizice Dumitru G, în valoare totală de X18 lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă aceste facturi emise de furnizorul SELGROS PANTELIMON BUCUREȘTI, în care la modalitatea de plată este înscrisă mențiunea „nenumerar+numerar” iar produsele achiziționate reprezintă: ceafă de porc, mici, piept de pui, cașcaval, cârnați, Savex capsule, etc. Având în vedere faptul că produsele înscrise în aceste facturi nu au intrat în gestiunea SC X SRL, ca urmare a controlului, suma de X18 lei a fost asimilată avantajelor de natură salarială impozabile pentru salariatul Dumitru G, pentru care sunt aplicabile prevederile corespunzătoare veniturilor din salarii și asimilate acestora, respectiv prevederile art. 76 alin. (3) lit. h) din Legea nr. 227/2015. **Prin contestația formulată societatea nu se îndreaptă împotriva sumelor stabilite cu titlul de impozit pe venituri din salarii și contribuții pe salarii obligatorii;**

– X19 tichete cadou în valoare de X47 lei, au fost considerate de societate ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit;

– X20 tichete cadou în valoare de X10 lei, au fost considerate de societate ca și **cheltuială deductibilă** din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit în perioada anilor 2015-2019, deși nu s-au prezentat documente justificative din care să rezulte modul de utilizare și care să probeze îndeplinirea condițiilor legale pentru exercitarea dreptului de deducere. Echipa de inspecție fiscală a solicitat prin Notificare, documente justificative privind modul de utilizare a acestor tichete cadou, dar acestea nu au fost prezentate până la finalizarea inspecției fiscale. Drept urmare, această sumă a fost reîncadrată de către organul de control ca și cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil, consecința fiscală fiind de

majorare a acestuia și implicit a impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 1 și art. 2 din Legea nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, în vigoare până la 31.12.2018, coroborat cu normele date în aplicare aprobate prin HG nr. 1317/2006:

Legea nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă

**„art. 1**

*Societățile comerciale, regiile autonome, societățile și companiile naționale, instituțiile din sectorul bugetar, unitățile cooperatiste, celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care încadrează personal pe bază de contract individual de muncă pot utiliza bilete de valoare sub forma tichetelor cadou și a tichetelor de creșă.*

**art. 2**

**(1) Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.”**

HG nr. 1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice:

*„2.1. Activitățile și destinațiile prevăzute la art. 2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare, **sunt generatoare de cheltuieli care se încadrează în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.***

*2.2. **Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli, denumite tichete cadou. În acest caz, regimul fiscal aplicabil contravalorii nominale a tichetelor cadou acordate de angajatori este cel stabilit prin dispozițiile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuielile efectuate de contribuabili.***

*2.3. **Angajații persoane fizice care desfășoară o activitate într-o relație de angajare, în baza unui raport de muncă reglementat de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, sau de o lege specială, pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale. Angajatorii acordă angajaților proprii tichete cadou, în limita sumei prevăzute în bugetul de venituri de cheltuieli aprobat potrivit legii, într-o poziție distinctă de cheltuieli denumită "Tichete cadou" pentru cheltuieli sociale.***

Potrivit acestor prevederi legale, tichetele cadou pot fi utilizate pentru activități cum ar fi: campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale, iar regimul fiscal al cheltuielilor generate de acestea se încadrează în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Începând cu data de 01.01.2019 produc efecte prevederile art. 4 și art. 15 din Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, coroborat cu normele date în aplicare aprobate prin H.G. 1045/2018, unde se prevede că:**

Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare

**„art. 4**

*Biletele de valoare se acordă în limitele sumelor prevăzute cu această destinație în bugetul de stat sau, după caz, în bugetele locale, pentru unitățile din domeniul bugetar, și în limitele sumelor prevăzute cu această destinație în bugetul de venituri și cheltuieli aprobat, pentru celelalte categorii de angajatori.*

**art. 15**

**(1) Tichetele cadou sunt bilete de valoare acordate, ocazional, angajaților, pentru cheltuieli sociale.**

(2) Prin excepție de la prevederile art. 1, pot fi acordate tichete cadou și altor categorii de beneficiari, pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate.”

HG 1045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare

**art. 1**

(1) Biletele de valoare pot fi utilizate doar în scopul prevăzut de Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare lege, și doar la operatorii economici care acceptă biletele de valoare, denumiți în continuare unități afiliate, care au încheiat contracte de prestare a serviciilor cu unitățile emitente.

(2) Regimul fiscal aplicabil tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor cadou, tichetelor de creșă, respectiv tichetelor culturale este, atât pentru beneficiari, cât și pentru angajatori/plătitori de venituri, **cel prevăzut de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**art. 11**

(1) Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli.

(2) Angajații pot beneficia de tichete cadou acordate de angajatorii lor, numai pentru destinațiile sau evenimentele care se încadrează în cheltuielile sociale.

Legiuitorul a prevăzut deci că tichetele cadou pot fi acordate, ocazional, angajaților, pentru cheltuieli sociale, dar prin excepție pot fi acordate și altor categorii de beneficiari, pentru activitățile menționate expres în actul normativ (campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate) fără a depăși nivelul maxim stabilit pentru sumele acordate sub această formă și prevăzute cu această destinație în bugetul alocat fiecărui eveniment, regimul fiscal aplicabil fiind, atât pentru beneficiari, cât și pentru angajatori/plătitori de venituri, **cel prevăzut de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

În cauză, se reține că legiuitorul a prevăzut că biletele de valoare **se acordă** angajaților și altor categorii de beneficiari pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, **nefiind prevăzut că pot fi utilizate ca modalitate de plată a achizițiilor proprii efectuate de către angajatori.** De altfel, se reține că în conformitate cu Modelul prevăzut în Anexa 14 la Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, pe aceste tichete trebuie să se înscrie Numele și prenumele și codul numeric personal, reieșind foarte clar că intenția legiuitorului a fost ca tichetele să fie distribuite unor persoane fizice pentru a fi utilizate în interesul lor personal.

În speță, din documentele la dosar se constată că, în fapt, în perioada supusă verificării, SC X SRL a achiziționat tichete cadou, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă ca fiind „cheltuieli de protocol, reclama și publicitate” în sumă totală de X14 lei, din care a considerat cheltuieli nedeductibile suma de X47 lei (148.200 lei în anul 2016, 181.398 lei în 2017, 211.150 lei în anul 2018 și 215.247 lei în anul 2018).

În vederea clarificării situație de fapt de fiscale, administratorul societății a declarat în scris că X SRL a distribuit tichetele cadou astfel:

- angajaților săi, pentru diferite evenimente (zile naștere, zile nume, Crăciun, Paște, 8 martie, 1 iunie);
- pentru protocol, respectiv pentru participarea la târguri, traininguri cu distribuitorii, care au ca scop instruirea personalului de vânzări;
- pentru cheltuieli cu reclama și publicitatea, estimând un număr de X48 buc. în perioada 2015-2019, în valoare de X44 lei, care au fost distribuite în cataloage de prezentare a sculelor

industriale din portofoliul entității, unor persoane care vizitau standul în cadrul târgurilor/ expozițiilor și care nu se află în raporturi de muncă cu persoana juridică care le acordă; și că nu a înstrăinat tichetele cadou către client și nici la personalul de vânzări al distribuitorilor.

Societatea a prezentat următoarele documente cu implicații referitoare la tichetele cadou:

- Decizia nr. 1547/14.12.2006 emisă de administratorul SC X SRL, în care se stipulează că începând cu data de 14.12.2006, tichetele se vor folosi pentru cheltuielile de protocol;
- Decizia nr. 3/27.05.2015 emisă de administratorul SC X SRL, în care se precizează la art. 1 că: Se aprobă Programul de Marketing pe termen mediu pe următoarele direcții și componente:
  - editare de broșuri cu produsele societății, cataloage personalizate, digitalizare planșe, autocolante, etichete promo;
  - dezvoltare activitate de ambalare și grafică pentru programul Kronus;
  - realizare baze de date pentru cei mai importanți furnizori și clienți de scule pe domeniul de interes;
  - dotarea magazinelor dealerilor colaboratori cu casete luminoase, banere, stickuri, materiale promo;
  - organizarea de evenimente de traininguri;
  - facebook -organizarea de concursuri cu premii;
  - activitatea de reclamă, publicitate în reviste de specialitate;
  - multiplicarea activității referitoare la materiale promoționale: calendare fair play, agende, pixuri, obiecte inscripționate, gifturi;
  - participări la manifestări expoziționale naționale și internaționale.

#### **A) Referitor la baza impozabilă în sumă de X10 lei pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei**

În motivarea contestației petenta susține că aceste tichete au fost utilizate pentru cheltuieli de protocol, promovare, reclamă și publicitate la târgurile la care societatea participa, precum și cu prilejul sesiunilor de instruire pe care aceasta le organiza. Petenta menționează că după ce sesiunile de instruire se finalizau, clienții și potențialii noi clienți erau serviți cu aperitive, chiar mâncare, dulciuri, cafea și băuturi alcoolice și nealcoolice.

Din cele precizate de reprezentantul societății reiese că tichetele cadou ar fi fost utilizate ca mijloc de plată pentru achiziția de produse utilizate pentru a fi oferite clienților și potențialilor noi clienți cu ocazia diferitelor evenimente organizate, dar pentru justificarea dreptului de deducere societatea nu deține facturile de achiziție și niciun alt document care să probeze cele susținute.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. d) și i), alin. (3) lit. a) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, în vigoare până la 31.12.2015, coroborate cu normele metodologice date în aplicare:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

#### **„art. 19 Reguli generale**

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

#### **art. 21 Cheltuieli**

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*[...]*

*d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și*

publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

[...]

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

[...]

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

[...]

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

[...]

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

De la 01.01.2016 sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1) și alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu normele metodologice date în aplicare și aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 19 **Reguli generale**

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

**art. 25 Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

[...]

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;”

Normele de aplicare aprobate prin HG nr. 1/2016

„13. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și



demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

[...]

c) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că petenta a înregistrat în contul cont 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate”, pe lângă cheltuielile cu tichetele cadou și alte cheltuieli, pentru care a prezentat documente justificative, precum contracte și facturi, și pentru care în urma inspecției fiscale i s-a recunoscut dreptul de deducere, pe ani situația prezentându-se astfel:

**În anul 2015 cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate” au fost în sumă totală de X53 lei, din care:**

- suma de X37 lei, reprezintă cheltuieli cu tichete cadou înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază documente justificative;
- suma de X54 lei, reprezintă cheltuieli cu organizarea de târguri de către ROMEXPO BUCUREȘTI și PREMIUM EXPO BUCUREȘTI, admise la deducere.

**În anul 2016 cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate” au fost în sumă totală de X55 lei, din care:**

- suma de X38 lei, reprezintă cheltuieli cu tichete cadou înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază documente justificative;
- suma de X56 lei, reprezintă cheltuieli cu organizarea de târguri de către ROMEXPO BUCUREȘTI și PREMIUM EXPO BUCUREȘTI, admise la deducere;
- suma de X57 lei, reprezintă contravaloare materiale promoționale acordate clienților, admise la deducere, pentru care societatea a întocmit facturi de vânzare materiale promoționale.

**În anul 2017 cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate” au fost în sumă totală de X58 lei, din care:**

- suma de X3X103 lei, reprezintă cheltuieli cu tichete cadou înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază documente justificative;
- suma de X5X103 lei, reprezintă contravaloare materiale promoționale acordate clienților, admise la deducere, pentru care societatea a întocmit facturi de vânzare materiale promoționale;
- suma de X60 lei, reprezintă cheltuieli cu organizarea de târguri de către ROMEXPO BUCUREȘTI și HT DESIGN STANDD BUILDERS SRL, admise la deducere.

**În anul 2018 cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate” au fost în sumă totală de X61 lei, din care:**

- suma de X40 lei, reprezintă cheltuieli cu tichete cadou înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază documente justificative;
- suma de X62 lei, reprezintă contravaloare materiale promoționale acordate clienților, admise la deducere, pentru care societatea a întocmit facturi de vânzare materiale promoționale, până în luna martie 2018, iar din luna aprilie 2018 aceste articole promoționale au fost înregistrate în baza bonurilor de consum pe fiecare client;
- suma de X63 lei, reprezintă cheltuieli cu organizarea de târguri de către ROMEXPO BUCUREȘTI, PREMIUM EXPO BUCUREȘTI, CONSULT LINE BUCUREȘTI și HT DESIGN STANDD BUILDERS SRL, admise la deducere.

**În anul 2019 cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli reclamă și publicitate” au fost în sumă totală de X64 lei, din care:**

- suma de X41 lei, reprezintă cheltuieli cu tichete cadou înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază documente justificative;

- suma de X65 lei, reprezintă subvenție clădire plus teren, operații diverse/101/28.02.2019;
- suma de X66 lei, reprezintă cheltuieli cu organizarea de târguri de către ROMEXPO BUCUREȘTI și INTERNATIONAL FAIR PLOVDIV, **admise la deducere**;
- suma de X67 lei reprezintă cheltuieli înregistrate în baza facturii nr. 19990033/17.12.2019 de la furnizorul SC BADI SRL, **admise la deducere**;
- suma de X68 lei reprezintă contravaloare materiale promoționale acordate clienților, **admise la deducere**, înregistrate în cont în baza bonurilor de consum pe fiecare client.

De asemenea, societatea a înregistrat și în alte conturi de cheltuieli (contul 628) contravaloarea unor servicii de protocol și reclamă/marketing, pentru care, ca urmare a controlului, a fost recunoscut dreptul de deducere, de exemplu:

- prestări servicii efectuate de SC EVENIMENTO LINE SRL București conform contract nr. 275/05.10.2018, în anexele la contract fiind înscrise servicii de hostess, catering restaurant. De exemplu în baza facturii nr. 9X16/20.05.2019, pentru evenimentul Romexpo 14-17 mai 2019, au fost deduse cheltuieli cu serviciile de hostess și de catering în valoarea de X6X103 lei și X70 lei TVA;
- prestări servicii efectuate de SC BABY BRANDS DISTRIBUTION SRL în baza contractului nr. 1/18.03.2019 al cărui obiect îl reprezintă „cercetarea pieței, realizare bază de date potențiali clienți”;
- servicii de catering efectuate de SC GALA CATERING SRL. De exemplu, în baza facturii nr. 8792/8.10.2018, au fost deduse cheltuieli cu servicii de catering în valoare de X71 lei și X72 lei TVA.

Se reține deci că, în urma inspecției, cheltuielile cu materialele promoționale, cu organizarea de târguri, serviciile de catering și cercetarea pieței, pentru care petenta deține documente justificative legal întocmite, de natura contractelor, anexe la contract, facturi, etc. au fost acceptate la deducere, în speță obiectul analizei reprezentându-l strict cheltuielile cu tichetele cadou înregistrate în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

Petenta susține că în cadrul târgurilor la care a participat s-au organizat mese de protocol în spații special amenajate și că s-au achiziționat în baza tichetelor cadou diverse produse pentru protocol (băuturi, calea, sucuri, etc), dar, în condițiile în care tichetele cadou au fost utilizate doar ca mijloc de plată, aceasta trebuia să prezinte documentul de achiziție pentru aceste produse, pentru ca inspectorii fiscali să poată verifica veridicitatea celor susținute prin corelarea informațiilor privind data facturii cu perioadele de participare la târguri și prin verificarea naturii bunurilor achiziționate în corelație cu cele afirmate de petentă.

Petenta anexează la contestație fotografii pe care le consideră relevante, de la târgurile la care a participat, precum și facturi emise de Selgros România cu privire la o parte din produsele achiziționate, susține ea, de X SRL, în scopul organizării acestor evenimente. Aceasta mai precizează că după ce sesiunile de instruire se finalizau clienții și potențialii noi clienți erau serviți atât cu aperitive, chiar mâncare, dulciuri, cafea și băuturi alcoolice și nealcoolice.

Dar în fotografiile de la târgurile la care societatea a participat, anexate la dosar, sunt prezentate produse de catering, așezate sub formă de bufet suedez, iar în speță serviciile de catering achiziționate de petentă nu au făcut obiectul deficiențelor constatate de către organele de control, contravaloarea acestora fiind acceptată la deducere.

Organul de soluționare mai reține că facturile prezentate de petentă au ca beneficiari persoane fizice, și nu persoana juridică X SRL, iar afirmația sa că produsele achiziționate în vederea protocolului și sesiunilor de instruire cu potențialii clienți, erau achiziționate de angajații X SRL dl G Dumitru, dl Florin B și, după caz, dl T Vasile și erau achitate cu tichetele cadou pe care societatea le punea la dispoziție strict în acest scop, nu justifică emiterea facturilor pe numele persoanelor fizice, fie ei și salariați ai X SRL; dacă produsele ar fi fost achiziționate în beneficiul societății, chiar și atunci când plata s-ar fi efectuat cu tichete cadou, facturile ar fi

trebuie să fie emise pentru SC X SRL și ar fi trebuit să fie înregistrate în evidențele financiar-contabile ale petentei.

Se mai reține că, din consultarea bazei de date ANAF cu privire la Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național tip 394, s-a constatat că SELGROS CASH& CARRY SRL- CUI11805367 declară livrări în sume extrem de mici către X SRL, de exemplu în anul 2015 declară livrări către X SRL în sumă totală de X73 lei, cu TVA X74 lei, în anul 2016 în sumă totală de X75 lei, cu TVA X76 lei, iar valoarea tichetelor nejustificate în aceste perioade este mult superioară, respectiv de 121.X16X103 lei în 2015 și de X77 lei în 2016.

În motivarea contestației petenta impută organelor de control că nu au solicitat informații de la magazine precum Carefour, Kaufland, Marionnaud, Media Galaxy, Auchan, unde, susține ea, s-au utilizat aceste tichete, pentru a se furniza date în vederea identificării concrete a modalității de utilizare a tichetelor. Or, în condițiile în care SC X SRL nu a prezentat documente întocmite în numele său de acești furnizori și nu au fost constatate neconcordanțe între informațiile furnizate prin depunerea declarațiilor informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394 aferente perioadei verificate, care să sugereze anumite livrări efectuate de aceste societăți către persoana impozabilă SC X SRL, se justifică concluzia organelor de control că **aceste tichete au fost utilizate în nume propriu de diverse persoane fizice iar efectuarea de verificări nu se impunea.**

De altfel, din facturile anexate de petentă la contestație, se constată că sunt emise pentru persoane fizice și că au în principal ca obiect produse care necesită prepararea ulterioară, de la raionul carne+congelate, în cantități relativ mici, precum și cărbuni, lichid de aprindere, surcele. Or este puțin probabil ca în cadrul târgurilor să fi fost amenajate spații de grătare și ca cineva din personal să se ocupe cu prepararea cărnurilor (scăricică de porc, ceafă de porc, mici, aripi de pui, piept de pui, pulpe, cărnați). Petenta consideră că faptul că o parte din facturile ce cuprind produse de protocol ori pentru marketing/ publicitate au fost achitate din contul personal al d-lui Dumitru G, poate să fie interpretat ca o omisiune de către organele de control, dar așa cum am arătat natura produselor achiziționate și cantitățile indicate în facturi ilustrează mai degrabă consumul familial, și nu în cadrul unor evenimente de amploare. De exemplu la dosar se regăsește anexată factura nr. 439320016421/16.11.2019 în valoare totală de 285,76 lei achitată integral „nenumerar”, emisă pe numele d-lui Dumitru G, având ca obiect ceafă, cotlet, mușchiuleț de porc, mici, cremă de ciocolată nutela, iaurt (1 buc.), pate Martinel etc. (fila 51).

Referitor la solicitarea contestatarii de a se ține cont de faptul că a fost prezentată fișa de cont aferentă cheltuielilor cu furnizorii pentru care s-au înregistrat cheltuieli deductibile de protocol, care, consideră aceasta, ar fi o dovadă în plus a faptului că aceste tichete s-au utilizat pentru alte activități de reclamă și publicitate decât cele descrise în contractele încheiate cu acești furnizori, organul de soluționare reține că aceste documente nu pot fi considerate documente justificative în speța analizată, fiind luate în calcul de către echipa de control la acordarea deductibilității pentru cheltuielile la care se referă.

În motivarea contestației, cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de X2 lei, rezultat prin aplicarea cotei de impozit de 16% asupra bazei impozabile de X10 lei, reprezentând contravaloarea unor tichete cadou reîncadrate de organele de inspecție fiscală drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, petenta susține că fuseseră deja încadrate de societate drept cheltuieli nedeductibile și că prin tratamentul aplicat de către organele de control a fost impozitată de două ori aceeași bază impozabilă.

Dar această afirmație a contestatarii se constată ca neadevărată, având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, din valoarea totală a cheltuielilor cu tichetele cadou înregistrate în perioada 2015-2019 în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără fi prezentate documente justificative, în sumă de X14 lei, valoarea de X45 lei a fost încadrată de societate ca venituri de natură salarială, cu drept de deducere, valoarea de X47 lei a fost considerată de societate ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, iar suma de X18 lei a fost încadrată ca și cheltuială salarială deductibilă în urma inspecției, rezultând o

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

diferență de X10 lei (X14 lei valoare totală- X45 lei valoare tichete acordate salariaților- X47 lei valoare tichete încadrate la cheltuieli nedeductibile de societate- X18 lei valoare tichete cadou acordate salariatului G Dumitru) pentru care societate și-a exercitat dreptul de deducere și pe care, contrar susținerilor sale, nu a inclus-o în valoarea cheltuielilor nedeductibile.

Petenta afirmă în motivarea contestației că organul fiscal nu a stabilit corect contravaloarea tichetelor cadou înregistrate drept cheltuieli nedeductibile, prin confruntarea înregistrărilor efectuate în registrul de evidență fiscală cu cele din registrul jurnal și fișele conturilor 623- „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și 5328- „Alte valori”, încalcând astfel prevederile art. 5 și art. 113 din Codul de procedură fiscală. Aceasta susține că potrivit evidențelor contabile și registrului de evidență fiscală întocmit în perioada verificată, a înregistrat în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, cheltuieli în sumă totală de X25 lei, din care a considerat nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar cheltuieli în sumă totală de X26 lei, sumă care include și valoarea de X24 lei, reprezentând contravaloarea tichetelor cadou pentru care s-au stabilit impozit pe profit suplimentar de X2 lei.

**Referitor la aceste susțineri ale petentei, organul de soluționare reține că nu sunt conforme cu realitatea,** organele de control efectuând confruntări ale documentelor prezentate și astfel stabilind că prin declarațiile tip 101 rectificate de petentă, pentru anii 2015-2019 societatea a declarat „Alte cheltuieli nedeductibile” în sumă totală de X78 lei (X7X103 lei în 2015, X80 lei în 2016, X81 lei în 2017, X82 lei în 2018, X83 lei în 2019) și nu de X26 lei cum susține petenta. De asemenea, s-a constatat că, în conformitate cu cele înscrise în registrul de evidență fiscală, în valoarea de X78 lei sunt incluse și cheltuieli din alte conturi (6X168, 628, 604, 625, 635 etc.), valoarea tichetelor încadrate la cheltuieli nedeductibile fiind, așa cum am arătat anterior, de doar X47 lei (X84 lei în anul 2016, X85 lei în 2017, X86 lei în anul 2018 și X87 lei în anul 2018).

Astfel, având în vedere faptul că petenta a înregistrat pe cheltuieli suma de X11 lei (X14 lei valoare totală- X45 lei valoare tichete acordate salariaților- X18 lei valoare tichete cadou acordate salariatului G Dumitru) reprezentând contravaloarea tichetelor cadou distribuite fără a întocmi o evidență valorică nominală a persoanelor beneficiare, fără o nominalizare expresă a evenimentelor pentru care au fost acordate și fără a deține facturi care să justifice achiziția și înregistrarea în evidența contabilă a acestor cheltuieli, dar a încadrat la nedeductibilă la calculul impozitului pe profit doar suma de X47 lei, se reține că în mod legal organele de control au stabilit că nici pentru suma de X10 lei (X11-X47 lei) petenta nu a demonstrat că îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere și au stabilit în sarcina sa obligația achitării unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei.

În ceea ce privește faptul că sumele încadrate la nedeductibile pentru fiecare an în parte nu sunt multiplu de 10 (X88 lei în 2015, X8X103 lei în 2016 etc.) precizăm că această situație este cauzată de faptul că petenta a prezentat la control facturi de achiziție de la Selgros România emise pe numele d-lui Dumitru George, referitor la care a susținut că au fost achitate cu tichete cadou, pentru care, ca urmare a inspecției s-a acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit. Dat fiind faptul că valoarea acestor facturi nu a fost multiplu de 10, iar cheltuielile nedeductibile au fost calculate ca diferență dintre valoarea tichetelor cadou nejustificate și valoarea facturilor Selgros România prezentate, baza impozabilă pentru impozitul pe profit nu a fost multiplu de 10, aspect care nu este nefavorabil petentei deoarece, dacă organele de control ar fi ținut cont doar de valoarea achitată „nenumărat” a acestor facturi, cheltuielile nedeductibile care au generat impozit pe profit suplimentar ar fi fost într-o sumă mai mare, deci implicit și impozitul ar fi fost mai mare.

Totodată, referitor la afirmația petentei că organele de inspecție fiscală au calculat eronat baza impozabilă în sumă de X10 lei, precum și obligațiile fiscale suplimentare, întrucât calculul matematic corect ar fi fost  $X20 \text{ tichete} \times 10 \text{ lei/buc.} = X24 \text{ lei}$ , organul de soluționare reține că, așa cum am arătat anterior suma de X10 lei s-a stabilit ținând cont de valoarea cheltuielilor cu tichetele pe care petenta însăși a încadrat-o la nedeductibilă și care nu este multiplu de 10, de X47 lei, calculul matematic fiind influențat de eroarea proprie a petentei. Astfel, se reține că, societatea însăși a înregistrat și declarat cheltuieli anuale nedeductibile cu tichetele care nu sunt valori multiplu de 10, fapt care, având în vedere faptul că valoarea cheltuielilor nedeductibile

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

suplimentare a fost determinată prin diminuarea valorii totale a tichetelor descărcate din gestiune fără documente justificative (X11 lei) cu valoarea tichetelor înregistrată de societate pe cheltuieli nedeductibile (X47 lei), a condus la obținerea unei sume care nu este multiplu de 10 (X10 lei).

În motivarea contestației reprezentantul societății consideră că organul fiscal nu are indicii temeinice cu privire la faptul că aceste produse nu s-au utilizat la sesiunile de training și la târguri, or în speță se reține că petenta nu a prezentat documente care să probeze cele susținute **deși sarcina probei îi aparține**, în conformitate cu prevederile art. 72 și 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

**„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

**art. 73 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.”*

Reprezentantul petentei mai precizează că ar fi putut înregistra cheltuielile efectuate cu tichetele cadou ca și cheltuieli de protocol și că pentru deductibilitatea acestor cheltuieli legiuitorul nu pretinde o evidență internă care să presupună identificarea cu Nume, Prenume și CNP a beneficiarilor protocolului. Referitor la aceste afirmații, organul de soluționare reține că, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, pentru deducerea oricărui tip de cheltuieli, societatea trebuie în primul rând să prezinte facturi de achiziție emise pe numele său/documente din care să reiasă modul de distribuire/acordare, iar în cazul cheltuielilor de protocol produsele/serviciile achiziționate trebuie să se preteze unor astfel de acțiuni, aspecte care nu au fost probate de petentă nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației. Abia apoi, societatea avea drept de deducere pentru o valoare a cheltuielilor care se încadra în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit, dreptul de deducere existând doar pentru cheltuieli efectiv realizate și probate cu documente. De altfel, așa cum am arătat anterior, nu se justifică achiziția de către SC X SRL de tichete cadou pentru a fi utilizate de sine ca mijloc de plată, un astfel de rol nefiind legiferat în actele normative privind tichetele cadou/biletele de valoare.

Se mai reține că petenta susține că a utilizat tichetele cadou în scop de marketing reclamă și publicitate și pentru protocol, dar nu delimitează în niciun fel aceste cheltuieli pe cele două categorii, în condițiile în care, dacă sunt deținute documente justificative legal întocmite, cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat, iar cheltuielile de marketing reclamă și publicitate sunt deductibile integral.

Reprezentantul societății afirmă în mod eronat că era obligația legală a organelor de control să determine contravaloarea cheltuielilor cu tichetele cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing și să stabilească corect tratamentul fiscal aplicabil acestor cheltuieli cu tichetele cadou, în condițiile în care conform Codului de procedură fiscală sarcina probei îi aparține. În ceea ce privește precizarea petentei că tratamentul fiscal aplicat trebuie să aibă în vedere doar prevederile legislației fiscale, fără ca să fie influențat de faptul că operațiunile îndeplineau sau nu cerințele altor prevederi legale fără caracter fiscal, reținem că, în speță, încadrarea juridică a cheltuielilor în sumă de X10 lei în cheltuieli nedeductibile fiscal s-a făcut în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 571/2003, respectiv ale Legii nr. 227/2015.

În speță organul de soluționare reține că pentru tichetele cadou descărcate din gestiune pe seama contului 623.02, societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației niciun fel de înscrisuri sau documente din care să reiasă modul de utilizare. În susținerea acestei stări de fapt învederăm declarațiile scrise date de contabilii societății în Nota explicativă preluată din Procesul verbal nr. 277X16/27.03.2020 încheiat de inspectori din cadrul DRAF 7 Sibiu, unde aceasta precizează că neavând documente justificative de distribuție și

consum a tichetelor cadou, cheltuielile aferente acestor tichete au fost evidențiate ca și cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil în perioada fiscală la care se referă aceste cheltuieli. Față de aceste declarații subliniem că societatea nu a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile contravaloarea tuturor tichetelor pentru care nu deține documente justificative, fapt pentru care în urma inspecției baza de impozitare pentru impozitul pe profit a fost majorată cu suma de X10 lei, dedusă de societate în mod nejustificat.

Tot în Procesul verbal nr. 277X16/27.03.2020, referitor la destinația tichetelor cadou achiziționate în perioada anilor 2015-2019, directorul economic al societății, d-na P Irina a afirmat că „*tichetele s-au dat cu ocazia evenimentelor conform legii și zile onomastice către salariați și o parte pentru evenimente de marketing, traininguri; precizez că nu am documente justificative pentru împărțirea acestor tichete*”.

De asemenea, cu privire la modul de utilizare a tichetelor cadou:

- d-na M Margareta, în calitate de reprezentant al firmei de contabilitate menționează că „*o parte din tichetele cadou le-am înregistrat ca și acordare conform legii, salariaților, acest fapt s-a realizat la finalul anului. Precizez faptul că inițial, acestea au fost înregistrate pe reclamă și publicitate. La sfârșitul anului neavând documente justificative pentru cele care depășeau sumele destinate pentru angajați, le înregistram ca și cheltuieli nedeductibile fiscal. Menționez că și pentru celelalte tichete nu am avut documente. Destinația acestora nu o pot specifica deoarece nu am primit documente*”.

- dl M Lucian, angajat al societății în calitate de consilier juridic, menționează că „*tichetele cadou au fost acordate:*

- *salariaților proprii, în limita prevăzută de lege pentru cele 4 evenimente anuale (...);*

- *terților cu ocazia evenimentelor de marketing în anumite târguri internaționale organizate periodic de către ROMEXPO (TIB, INDAORA și SIAB) dar și alte târguri/expoziții naționale /locale. Nu deținem documente justificative care să lege acordarea tichetelor cadou de respectivele evenimente și de terții care au primit tichetele în vederea identificării acestora, nu a fost ținută nicio evidență și nici modul de acordare și nu m-au pus să le cer informații și date personale (nume, prenume, CNP)”.*

Reprezentantul societății afirmă în motivarea contestației că decizia de a pune la dispoziția clienților produse diversificate în cadrul activităților de protocol reprezintă o decizie de management, decizie ce nu poate fi cenzurată nici măcar de o eventuală instanță de judecată și face trimitere la Decizia nr. 575/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care s-a punctat importanța ca inspectorii ANAF să privească dincolo de aparențe și dincolo de cadrul formal și birocratic, atât timp cât contribuabilul a dat dovadă de bună-credință și respect normelor fiscale, fără a încerca prejudicierea bugetului de stat, atât înainte ori în timpul inspecției fiscale. De asemenea, petenta consideră că abordarea autorităților fiscale acordă prioritate unor elemente de formă și contravine principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, prevăzute de art. 6 și 12 din Codul de procedură fiscală, care impun aprecierea relevanței stărilor de fapt fiscale în ansamblul lor și adoptarea cu bună credință a unei soluții legale adecvate, care să nu depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivului de a preveni și înlătura prejudicierea bugetului public.

Dar în speță constatările organelor de control nu se raportează la lipsa unor documente justificative, în fapt, reținându-se că, deși valoarea acestor tichete cadou achiziționate de petentă este una considerabilă (X90 lei în perioada 2015-2019), petenta nu a putut prezenta niciun document care să probeze utilizarea acestora în scopurile pe care le-a precizat (cu excepția celor distribuite salariaților proprii în anul 2019) și că nicio susținere a petentei în ceea ce privește modul de utilizare a tichetelor cadou analizate în speță nu este probată cu documente care să îndeplinească condițiile legale pentru a fi considerate de document justificativ, totul rămânând la nivel declarativ.

Organele de control nu au efectuat vreo intervenție în luarea unor decizii care privește managementul societății, acestea întemeindu-și soluția adoptată, așa cum am arătat anterior, pe prevederile Legii fiscale, respectiv ale Legii nr. 571 din 2003, în vigoare până la 31.12.2015/ Legii nr. 227/2015.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

**În drept**, conform prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“art. 6*

*(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că orice operațiune economică se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar neprezentarea documentelor justificative, potrivit legii fiscale, are ca efect neacceptarea la deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil. Aspectul că prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevăd că nu sunt deductibile fiscal „cheltuielilor înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;” nu au fost invocate de către organele de inspecție fiscală și că pentru perioada 2016-2019 legiuitorul nu a mai preluat aceste prevederi în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu poate modifica concluzia echipei de control, în condițiile în care prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 19 alin. (1) și ale art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, invocate ca temei de drept în actul administrativ fiscal contestat, dispun că profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar la determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice, fiind obligația petentei să probeze scopul achiziției. Astfel, referitor la susținerea petentei că organele de control nu au prezentat temeiurile de drept în vigoare în fiecare perioadă verificată, care să reglementeze încadrarea cheltuielilor efectuate cu achiziția de tichete cadou drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, se reține ca neîntemeiată, în speță fiind vorba despre o cheltuieli pentru care nu s-a probat că sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice. Petenta consideră în mod eronat că simplul fapt că a achiziționat tichete cadou presupune că le-a utilizat în scopul prevăzut de legea fiscală pentru deducere și că nu are nicio obligație să probeze că îndeplinește condițiile pentru acordarea dreptului de deducere.

Date fiind cele anterior precizate, se reține că organul fiscal nu poate da curs solicitării petentei de a se recalcula rezultatul exercițiilor financiare prin tratarea ca deductibile a cheltuielilor cu tichetele cadou utilizate în activitatea de publicitate și marketing, deoarece susținerea petentei nu este justificată cu documente care să probeze natura cheltuielilor și efectuarea lor în scopuri care permit deducerea, **impozitul pe profit suplimentar în sumă de X2 lei fiind legal stabilit în sarcina petentei prin decizia contestată.**

***B) Referitor la baza impozabilă în sumă de X11 lei pentru care s-a calculat impozit pe veniturile din alte surse suplimentar în sumă de X3 lei***

Din verificarea efectuată, organele de control au constatat ca SC X SRL a descărcat din gestiune în perioada 2015-2016 un număr de X12 tichete cadou, în valoare totală de X11 lei, referitor la care susține că au avut următoarele utilizări:

- un număr de X48 buc., în valoare de X44 lei, au fost distribuite în cataloage de prezentare a sculelor industriale din portofoliul entității, unor persoane care nu se află în raporturi de muncă cu persoana juridică care le acordă, în speță cu societatea X SRL;
- un număr de X49 buc în valoare de X50 lei au fost utilizate pentru campanii de marketing, studiul pieței, reclamă și publicitate, protocol, pentru achiziționarea de produse utilizate la

târgurile de profil la care societatea participa precum și cu prilejul sesiunilor de instruire pe care aceasta le organiza pentru clienți.

În susținerea celor afirmate însă, societatea nu a prezentat niciun fel de înscrisuri, facturi de achiziție și/sau documente din care să reiasă cine sunt beneficiarii finali ai acestor tichete, modul de distribuire/acordare și nici situații nominale privind acordarea acestora.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 73 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.”*

iar conform dispozițiilor art. 64 alin. (1) din același act normativ:

**„art. 64 Prezentarea de înscrisuri**

*(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”*

Referitor la înregistrarea valorii tichetelor în evidența sa contabilă ca și cheltuieli de reclamă și publicitate, și la susținerile SC X SRL că tichetele au fost utilizate pentru campanii de marketing, studiul pieței, reclamă și publicitate și pentru achiziționarea de produse de protocol, se reține că societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă efectuarea de achiziții specifice unor acțiuni de protocol, și nici vreo situație din care să reiasă, pentru fiecare eveniment pentru care ar fi fost acordate tichete cadou/produse de protocol, cuantificarea materială sau bănească a acțiunilor care urmează să se efectueze în acest sens, beneficiarii finali ai tichetelor/situații nominale privind acordarea acestora.

Astfel, în urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că SC X SRL a distribuit tichete cadou în sumă netă de X11 lei, cheltuiala aferentă fiind înregistrată în evidența contabilă doar în baza notei contabile 623.02-5328, fără a avea la bază niciun fel de document justificativ.

Conform prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, anterior citate, pentru a avea calitatea de document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a unei operațiuni economico-financiare, orice document trebuie să conțină în primul rând informații **din care să rezulte efectuarea acesteia**. Ca urmare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de utilizarea tichetelor cadou se poate face în baza unor documente care să ateste destinația utilizării tichetelor (protocol în cazul cadourilor acordate partenerilor de afaceri, marketing/publicitate în cazul acordării clienților sau potențialilor clienți).

Mai mult, pentru recunoașterea cheltuielilor de reclamă și publicitate nu au fost prezentate documente interne care să facă posibilă identificarea distinctă și cuantificarea materială a activităților sub forma cărora au fost înregistrate cheltuielile de reclamă și publicitate invocate în scopul achiziționării și distribuirii tichetelor cadou, nici documente din care să rezulte că aceste tichete au fost distribuite unor presupuși clienți/furnizori/ potențiali clienți/furnizori.

**În drept**, prevederile art. 41 lit. i), art. 78 alin. (2), art. 79 și art. 93 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 61 lit. i), art. 114 alin. (1) și ale art. 115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, dispun că:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

[...]



i) venituri din alte surse, definite conform art. 78 și 79<sup>1</sup>.

#### **art. 78 Definirea veniturilor din alte surse**

(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.

#### **art. 79 Calculul impozitului și termenul de plată**

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

#### **art. 93 Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă**

(1) Plătitorii de venituri, cu regim de reținere la sursă a impozitelor, sunt obligați să calculeze, să rețină, să vireze și să declare impozitul reținut la sursă, până la termenul de virare a acestuia inclusiv, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Normele date în aplicarea Legii nr. 571/2003 aprobate prin HG 44/2004

152. În aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, în această categorie se includ, de exemplu, următoarele venituri realizate de persoanele fizice:

[...]

- tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

#### **„art. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

[...]

i) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.

#### **art. 114 Definirea veniturilor din alte surse**

(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.

#### **art. 115 - Calculul impozitului și termenul de plată**

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a) - k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114. (în vigoare până la 31.12.2017)

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l). (în vigoare de la 01.01.2018)

Conform prevederilor Legii nr. 30/2019 pentru aprobarea OUG nr. 25/2018, la articolul 115, alineatul (1) se modifică, cu aplicare începând cu impozitul pe venit datorat pentru veniturile realizate în anul 2019, astfel:

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l) și m).”

Normele date în aplicare Legii nr. 227/2015 aprobate prin HG 1/2016

„34. (1) În aplicarea art. 114 alin. (1) din Codul fiscal, în această categorie se includ, de exemplu, următoarele venituri realizate de persoanele fizice:

[...]

f) tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii.”

Conform acestor prevederi legale, veniturile din alte surse sunt venituri impozabile, cu excepțiile prevăzute de legiuitor, iar tichetele cadou acordate unor persoane fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii fac parte din categoria veniturilor din alte surse, fiind supuse impozitului pe venit. Impozitul se calculează prin aplicarea unei cote de 16%, respectiv 10%, **asupra venitului brut** și se reține la momentul acordării veniturilor de către plătitorul de venituri.

În motivarea contestației petenta afirmă că organele de control nu au invocat vreun temei care să reglementeze încadrarea tichetelor cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing, și că legiuitorul nu a inclus tichetele cadou în categoria veniturilor din alte surse definite expres prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, decât prin art. 1 pct. 72 din Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în monitorul oficial nr. 1269 din 21 decembrie 2020, care se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2021, fără a avea caracter retroactiv.

Dar în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, se reține că prin Normele date în aplicarea Legii nr. 571/2003, respectiv a Legii nr. 227/2015, legiuitorul a indicat tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii ca fiind venituri din alte surse, prevederile legale producând efecte pe toată perioada 2015-2019.

În concluzie, în condițiile în care SC X SRL a descărcat din gestiune tichete cadou fără a întocmi o evidență valorică/nominală a persoanelor beneficiare, fără o nominalizare expresă a evenimentelor pentru care au fost acordate, fără a deține facturi care să justifice înregistrarea în evidența contabilă a acestor cheltuieli, nu pot fi considerate cheltuieli pentru reclamă și publicitate/protocol cheltuielile efectuate de SC X SRL cu descărcarea din gestiune a tichetelor cadou, pe de o parte aceste cheltuieli nejustificate cu documente fiind nedeductibile, iar pe de altă parte contravaloarea tichetelor cadou fiind impozabilă la sursă pentru beneficiarii finali.

Petenta susține că pentru perioada 01.01.2015-31.12.2018, nu avea obligația legală de a întocmi vreo evidență a tichetelor cadou utilizate pentru reclamă și publicitate/protocol, singura evidență pe care trebuia să o țină referitoare la aceste tichete fiind cea privind achiziționarea lor și înregistrarea lor în contabilitate drept cheltuieli pe poziții diferite aferente tichetelor cadou, și că abia pentru perioada 01.01.2019-31.12.2019, după intrarea în vigoare a Legii nr. 165/2018 și a normelor metodologice de aplicare a acestei legi, aprobate prin H.G. 1045/2018, se impunea o obligație de păstrare a unei evidențe proprii a utilizării acestor tichete. **Dar** era obligația sa legală de a proba, prin orice mijloace considera, că a dedus cheltuieli pentru reclamă și publicitate/protocol, chiar dacă legea nu impunea un anumit tip de document, o evidență a utilizării acestora fiind necesară fie și numai pentru a se justifica de către persoana care a distribuit tichetele că acestea au fost utilizate pentru scopul pentru care au fost achiziționate de societate și nu în scop personal.

În contestația formulată petenta sesizează erori de calcul matematic, în sensul că organul fiscal a aplicat în mod eronat procedeul sutei mărite la determinarea impozitului pe veniturile din alte surse, respectiv că s-a aplicat cota de impozit direct asupra valorii nete a tichetelor cadou utilizate și ar fi trebuit ca impozitul pe veniturile din alte surse să fie doar XX102 lei, și face trimitere la tabelul de la pag. 48 din Raportul de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor la dosar se constată că organele de control au prezentat la pagina 48 din Raportul de inspecție fiscală următorul mod de calcul:

An	Valoarea netă a tichetelor	Impozit venit din alte surse
----	----------------------------	------------------------------

An 2015	X91x16%=	X92 lei
An 2016	X93x16%=	X94 lei
An 2017	X95x16%=	X96 lei
An 2018	X97x10%=	X98 lei
An 2019	X100x10%=	X9X103 lei
Total	X11 lei	X3 lei

și recapitulația:

*impozit venit din alte surse calculat= (X31x100/84x16%)+ (X32x100/90x10%)= X3 lei.*

În fapt, dintr-o **eroare de redactare** în RIF la pag. 48, s-a înscris cota de impozit, direct asupra valorii nete a tichetelor cadou utilizate, în fapt în coloana „Impozit pe venit din alte surse” pentru fiecare an fiind indicată valoarea corectă a impozitului pe venit anual, calculată prin procedeul sutei mărite (X91x100/84x16%= X92 lei în 2015, X93x100/84x16%= X94 lei în 2016 etc.). De asemenea, în recapitulație este prezentat calculul corect al impozitului veniturile din alte surse total, respectiv (X31x100/84x16%)+(X32x100/90 x10%) =X3 lei.

Referitor la calculul matematic prin care petenta a obținut un impozit pe veniturile din alte surse de XX102 lei, se constată că acesta nu este corect în condițiile în care petenta aplică cota de impozit asupra valorii nete a veniturilor, iar legislația anterior citată dispune că „*Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% (10%) asupra venitului brut*”.

Petenta precizează că orice persoană juridică acordă tichete cadou cu valoarea nominală înscrisă pe acestea, altor persoane juridice sau persoane fizice în afara unei relații de serviciu, fără a solicita acestora/primitorilor să restituie contravaloarea impozitului aferent, aspect care însă nu o scutește de la plata impozitului pe veniturile din alte surse stabilit în sarcina sa de prevederile legale anterior citate.

În ce privește incidența prevederilor art. 3 din Legea nr. 571/2003/art. 3 din Legea nr. 227/2015 invocate de contestatară, prin care s-a dispus că „*Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: (...) b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;*”, organul de soluționare reține că în fapt petenta sesizează o eroare de redactare și nu norme juridice neclare, astfel că aceste prevederi legale nu produc efecte în acest caz. De altfel, petenta precizează că „*tichetele cadou acordate în cadrul campaniei de marketing persoanelor juridice nu se supun impozitării de către agentul economic care le acordă, iar pentru tichetele cadou acordate în cadrul campaniei de marketing unor persoane fizice în afara unei relații de serviciu, impozitul se calculează de către agentul economic care le acordă prin metoda sutei mărite și se înregistrează de acesta pe cheltuieli*” dovedind că are cunoștință de tratamentul fiscal pe care trebuia să-l aplice.

Petenta invocă în susținere dispozițiile art. 13 din Codul de procedură fiscală prin care legiuitorul a dispus ca interpretarea reglementărilor legislației fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar, dacă prevederile legislației fiscale rămân totuși neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„art. 13 Interpretarea legii**

**(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.**

(2) **În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.**

(3) *Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.*

(4) *Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.*

(5) *Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.*

(6) **Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.”**

În speță trebuie avute în vedere considerentele care au stat la baza elaborării actelor normative care reglementează condițiile de acordare a tichetelor cadou, respectiv a biletelor de valoare și a normelor de aplicare a acestora. Astfel, proiectul de lege privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă (Legea nr. 193/2006) a fost inițiat în contextul deschiderii Uniunii Europene către protecția socială realizată în „*parteneriat de către compania comercială și salariați*” și a constituit un pas înainte în implementarea în România a acestui tip de politici care „*are avantajul de a impulsiona vocația socială a companiilor și de a responsabiliza și fideliza angajații*”.

Din expunerea de motive pentru fundamentarea proiectului de act normativ se observă intenția legiuitorului de a transpune în legislație practica unui număr apreciabil de societăți comerciale care au preferat înlocuirea sumelor reprezentând cheltuieli sociale, de reclamă sau protocol cu bilete de valoare sub forma tichetelor cadou pe care **le oferă fie partenerilor de afaceri, fie propriilor angajați.**

**Se reține că în niciun moment legiuitorul nu a avut în vedere utilizarea tichetelor cadou ca mijloace de plată pentru achizițiile proprii ale angajatorilor.**

Se reține, de asemenea, că SC X SRL nu a prezentat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale documente din care să rezulte că înregistrarea în evidența sa contabilă a cheltuielilor de reclamă și publicitate are la bază documente justificative, și deși avea posibilitatea conferită de lege să prezinte aceste documente în susținerea contestației, nu a făcut uz de această facilitate.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea 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, **aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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.

În speță, având în vedere că regimul fiscal aplicabil veniturilor sub forma tichetelor cadou acordate potrivit legii se stabilește în funcție de *natura venitului* în care se încadrează acestea, ținând cont de elementele de fapt care stau la baza acordării veniturilor, în speță sunt incidente și prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care instituie în materie fiscală principiul potrivit căruia „*La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*”

Referitor la afirmația petentei că „*Dispozițiile de mai sus (n.r. art. 11 alin. 1 Codul fiscal) au fost invocate în detrimentul subscrisei fără o analiză amănunțită din partea organului fiscal, a ceea ce înseamnă lipsa scopului economic pentru o tranzacție dată sau eventuale divergențe între forma și conținutul economic al acesteia doar pentru scopuri fiscale*”, se reține că scopul

economic, sau conținutul economic al unei tranzacții trebuia probat de către petentă prin orice fel de probe considera aceasta că sunt necesare, nefiind ținută să respecte o anumită formularistică. Or, așa cum am arătat anterior, toate declarațiile date de reprezentanți ai societății au fost în sensul că nu au fost întocmite/nu sunt deținute documente cu privire la modul de distribuire a tichetelor cadou în discuție. De asemenea, având în vedere faptul că tichetele cadou pot fi utilizate de orice persoană fizică pentru achitarea unor achiziții, de orice natură, singura condiție impusă fiind ca furnizorul să accepte aceste tichete, este lesne de înțeles că o justificare a utilizării acestora era necesară. Altfel, prin absurd, orice operator economic poate achiziționa astfel de tichete cadou pe care să le utilizeze discreționar de exemplu pentru achiziția de produse în scopul personal al administratorului/asociaților/directorilor sau al membrilor familiilor acestora, sustrăgându-se astfel de la plata impozitului pe venit/pe salarii. Sau ar putea acorda aceste tichete pentru a completa veniturile salariale a anumitor angajați, pentru recompensarea performanțelor, cu sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate pentru veniturile de natură salarială.

Organul de soluționare este în consens cu afirmațiile reprezentantului societății că drepturile și obligațiile SC X SRL în calitate de contribuabil/plătitor cu privire la obligația de declarare și plată a oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, în oglindă cu drepturile și obligațiile organelor fiscale referitoare la administrarea creanțelor fiscale, asistența și îndrumarea contribuabilului/plătitorului sunt reglementate de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și că procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară doar în conformitate cu dispozițiile legii, cu respectarea deplină a drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare, organul fiscal având obligația de a aplica unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României și de a respecta dispozițiile legale cu privire la stabilirea și colectarea corectă a creanțelor fiscale. Dar, din analiza modului de desfășurare a procedurilor de control nu reiese vreo încălcare a prevederilor Codului de procedură fiscală de către echipa de control, în fapt societatea fiind cea care nu și-a îndeplinit obligația de a proba cu documente cele înscrise în declarațiile depuse la organul fiscal.

Într-adevăr, așa cum precizează petenta în susținerea contestației, punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale nr. 797827/29.07.2020, nu reprezintă izvor de drept, și nu are caracter normativ în sensul avut în vedere de Constituția României, dar temeiul de drept pentru reîncadrarea efectuată de către organele de control nu l-a constituit acest punct de vedere ci prevederile art. 41 lit. i), art. 78 alin. (2), art. 79 și art. 93 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 61 lit. i), art. 114 alin. (1) și ale art. 115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, anterior citate.

Societatea consideră că, în condițiile în care cheltuielile în sumă de X11 lei au fost considerate nedeductibile la calculul rezultatului fiscal și au generat impozit pe profit, prin calcularea impozitului pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei are loc o dublă impozitare.

Dar, în speță:

- **pe de o parte** cheltuielile sunt nedeductibile deoarece, pentru a avea drept de deducere, conform reglementărilor în vigoare, SC X SRL avea obligativitatea să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte starea de fapt fiscală, alta decât cea constatată de organele de control. Se reține că legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile aferente achizițiilor, dacă acestea au la bază documente justificative care îndeplinesc condițiile impuse de legislația în vigoare, și care să justifice cheltuielile efectuate de societate. Altfel spus, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, legiuitorul înțelegând să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite, care să ateste că achizițiile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile. Iar așa cum am precizat anterior, societatea nu a prezentat astfel de documente și nici nu precizează prin contestație că ar deține astfel de documente;

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

- **pe de altă parte**, în speță nefiind vorba despre orice tip de cheltuieli, ci despre cheltuieli cu descărcarea din gestiune a unor tichet cadou/„bilete de valoare”, care potrivit scopului pentru care au fost legiferate se distribuie către persoane fizice, pentru care reprezintă venituri asimilate salariilor sau venituri din alte surse, în funcție de relația dintre societatea care le distribuie și primitor, angajator/angajat sau angajator/terț, conform dispozițiilor Codului fiscal, acestea sunt impozabile cu reținere la sursă. Organele de control au considerat că valoarea acestor tichete reprezintă venit din altă sursă și nu venit salarial, deoarece nu exista vreo probă administrativă care să susțină că aceste tichete cadou ar fi fost acordate unor salariați ai petentei. De altfel, prin aplicarea acestui tratament, obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentei sunt mult inferioare celor pe care le-ar fi datorat dacă sumele ar fi fost asimilate veniturilor de natură salarială.

Astfel, organele de control nu au constatat că petenta ar fi calculat impozit pe profit în loc de impozit pe veniturile din alte surse, fapt care ar fi impus efectuarea unor corecții, ci a stabilit că petenta datorează ambele obligații fiscale, astfel că nu se impune efectuarea vreunor corecții sau restituire de sume plătite cu titlul de impozit pe profit, cum eronat consideră petenta.

Petenta mai face trimitere la dispozițiile art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

*„art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal*

*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

*(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”*

și susține că din coroborarea acestor dispoziții cu prevederile art. 4-13 și 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, rezultă legătura intrinsecă dintre dreptul statului de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă a contribuabilului/plătitorului, o obligație fiscală generând o singură creanță fiscală și invers, un drept de creanță fiscală generând o singură obligație fiscală corelativă.

Interpretarea dată de petentă prevederilor legale este eronată, o sumă putând fi bază impozabilă pentru mai multe impozite/taxe. De exemplu, o sumă reprezentând profit impozabil este bază impozabilă pentru impozitul pe profit, iar apoi, prin distribuirea profitului către participanții la persoana impozabilă (asociați persoane fizice) este bază impozabilă pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

În motivarea contestației reprezentantul societății mai susține că a încadrat suma de X11 lei reprezentând contravaloarea unor tichete cadou utilizate în campaniile de publicitate și marketing, drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, conform prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 pentru anul 2015 și art. 19 din Legea nr. 227/2015 pentru anii 2016-2019, rezultând astfel un profit echivalent pentru care a calculat, declarat și plătit la bugetul general consolidat impozitul aferent, în sumă totală de  $X11 \times 16\% = X27$  lei. Această afirmație a petentei nu este conformă cu realitatea, în fapt, din documentele la dosar rezultând că societatea a considerat nedeductibilă doar suma de X47 lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X101 lei, diferența de X2 lei fiind stabilită prin Decizia de impunere F-X/12.01.2021, aspect care a fost prezentat anterior.

Contestatară învederează că organele de control au obligația de a stabili corect bazele de impunere, precum și diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor verificat (art. 113 Codul de procedură fiscală), și precizează că a achiziționat X13 tichete în valoare de X14 lei din care **X16 lei** reprezintă costuri de achiziție (X102 lei în 31.12.2017 și X102 lei în 01.08.2019), aspect de care organele de

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

control nu au ținut cont, aceștia incluzând în baza impozabilă pentru care s-a calculat impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei (X11 lei) și contravaloarea imprimatelor.

Cu privire la această sesizare a petentei, organele de control s-au pronunțat doar în sensul că societatea nu a adus „*nicio obiecțiune cu privire la acest aspect cu prilejul prezentării sintezei inspecției fiscale*”. Or indiferent de momentul la care petenta sesizează o eroare în calculul bazelor impozabile, organul fiscal este ținut răspunzător să efectueze corecțiile necesare, drept pentru care, prin prezenta se va admite contestația pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X103 lei (X104 lei în 2017 și X105 lei în 2019), calculat prin procedeul sutei mărite, și se va anula decizia de impunere contestată pentru această sumă.

Organul de soluționare constată ca eronată susținerea petentei că „*nici calculul matematic efectuat de către inspectorii fiscali nu este unul corect. Astfel, suma corectă nu este X34 lei, ci X33 RON, având în vedere că la nivelul anilor 2018 - 2019, impozitul pe venit a fost în cuantum de 10%*”, în fapt valoarea impozitului pe veniturile din alte surse stabilită prin decizia contestată fiind de X3 lei și nu de X34 lei cum susține petenta.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a considerentelor ÎCCJ - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, din Decizia nr. 575/7.02.2014 organul de soluționare reține că în cauza analizată în speță nu s-a făcut reîncadrarea unor cheltuieli de reclamă și publicitate în cheltuieli de protocol deductibile limitat, astfel că spețele nu sunt similare. Totodată, referitor la jurisprudența internă la care petenta face trimitere, organul de soluționare reține că hotărârile judecătorești invocate produc efecte pentru părțile aflate în proces pentru litigiile în cauză, neputând fi reținute a avea autoritate de lucru judecat care să opereze în prezenta speță, instanța de judecată putând emite acte de interpretare a legii doar pentru cauza dedusă judecării, așa cum este stipulat la art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „**Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecării**”.

Organele de control nu au invocat „*o așa-zisă lipsă a documentelor justificative a procedat la recalificarea sumelor cheltuite de Unior în scopul promovării și publicității proprii în venituri din alte surse*” cum susține petenta, ci au constatat lipsa în totalitate a unor documente care să probeze efectuarea de către SC X SRL a unor cheltuieli de reclamă și publicitate sau a unor cheltuieli de protocol, fapt pentru care au aplicat tratamentul fiscal pentru tichetele cadou acordate unor persoane cu care nu se află într-o relație generatoare de venituri din salarii.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală a retratat prin asimilare sumele plătite de societate pentru achiziția tichetelor cadou pentru perioada 01.01.2015– 31.12.2019, în valoare totală de X lei (X lei -X16 lei contravaloarea imprimatelor) ca fiind venituri din alte surse, care se impozitează cu reținere la sursă și au stabilit obligația de plată a unui impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X lei (X3 lei- X103 lei impozit aferent imprimatelor).

Date fiind cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**„art. 276 Soluționarea contestației**

*(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.*

**art. 279 Soluții asupra contestației**

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.*

coroborat cu prevederile punctului 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 dispune că:

*„Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

- **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/12.01.2021**, emisă de A.J.F.P. Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021, **cu privire la impozitul pe profit în sumă de X2 lei și la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X lei;**

- **se va admite contestația pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X103 lei și se va anula Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021 pentru această sumă.**

### **III.2. Referitor la accesoriile în sumă de X51 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile stabilite de organele fiscale de administrare, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferențe suplimentare de obligații fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală, accesorii datorate bugetului de stat, fiind stabilite în virtutea principiului de drept „accesoriul urmează principalul”, iar contestatara nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al acestora.**

**În fapt**, conform documentelor aflate la dosarul contestației, în perioada 29.09.2020-21.12.2020, organe de control din cadrul A.J.F.P. X au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, prin care organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de X35 lei, din care X2 lei impozit pe profit, X lei impozit pe veniturile din salarii, X3 lei impozit pe veniturile din alte surse și X lei contribuții sociale obligatorii. Împotriva acestei decizii, societatea a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1147/08.03.2021, care are ca obiect doar suma de X2 lei, reprezentând impozit pe profit și suma de X3 lei, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse.

Totodată, societatea contestă în tot Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/02.02.2021, emise de organele fiscale teritoriale, în speță A.J.F.P. Brașov, prin care s-au calculat accesorii în sumă totală de X51 lei, aferente următoarelor obligații fiscale restante:

- a) pentru impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, în sumă totală de X3 lei, au fost calculate **dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei;**
- b) pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, în sumă totală de X2 lei, au fost calculate **dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei;**
- c) pentru impozitul pe veniturile din salarii, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați declarate prin declarația tip 112 nr. 238111782/22.01.2021 și pentru Vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate declarate prin declarația tip 100 nr. 238111756/22.01.2021, au fost calculate **dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei;**
- d) pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuțiile pe salarii obligatorii, stabilite suplimentar prin Decizia provizorie nr. F-W/21.12.2020 și Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, în sumă totală de X36 lei, au fost calculate **dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei;**
- e) pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*



fiscală, au fost calculat **penalități de nedeclarare în sumă de X6 lei**, până la data de 25.01.2021. Dintre acestea suma de X lei este aferentă impozitului pe profit, suma de X lei este aferentă impozitului pe veniturile din alte surse, iar diferența de X lei reprezintă penalități de nedeclarare pentru obligațiile principale necontestate de petentă, respectiv pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuțiile pe salarii obligatorii.

Se reține deci că prin **Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021** organele fiscale teritoriale au calculat **accesorii atât pentru obligațiile fiscale principale declarate de contribuabil cât și pentru cele stabilite în urma inspecției fiscale** prin Decizia provizorie nr. F-W/21.12.2020 și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021.

**Accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data de 25.01.2021/02.02.2021.**

Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1147/08.03.2021 petenta solicită anularea Deciziei nr. X/02.02.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în cuantum de X6 lei și a Deciziei nr. 544/02.02.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități în cuantum de X8 lei:

i) în principal ca efect al anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale nr. F-X/12.01.2021;

ii) în subsidiar, reducerea cu 75% a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, potrivit art. 181 alin. (2) Cod procedură fiscală, având în vedere că la data de 21.12.2020 a fost achitată suma de X103 lei aferentă Deciziei de impunere provizorii privind obligațiile fiscale principale nr. F-W/ 21.12.2020.

**În drept**, calculul accesoriilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 173, art. 174, art. 176 și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

**„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**

**art. 174 Dobânzi**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

[...]

**(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

**art. 176 Penalități de întârziere**

**(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere;**

**art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central**

**(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.**

**(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:**

a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1); art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi  
(3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadentei și până la data achitării efective, iar penalitatea de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere pentru creanțele fiscale născute după data de 01.01.2016.

**III.2.1. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la suma de X lei (X lei dobânzi+ X lei penalități de întârziere), reprezentând accesorii aferente debitelor curente declarate de societate și la suma de X lei (X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere) pentru obligațiile stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021 dar necontestate de petentă, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată, se poate pronunța asupra legalității acestora, în condițiile în care petenta, prin contestația formulată, nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să le conteste.**

**În fapt**, pentru *impozitul pe veniturile din salarii, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați* declarate prin declarația tip 112 nr. 238111782/22.01.2021 și pentru *vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate* declarate prin declarația tip 100 nr. 238111756/22.01.2021, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 au fost calculate **dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.**

Totodată, pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuțiile pe salarii obligatorii, stabilite suplimentar prin Decizia provizorie nr. F-W/21.12.2020 și Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, în sumă totală de X36 lei, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 au fost calculate dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Deși prin contestația înaintată societatea contestă în tot stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale accesorii evidențiate în Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, decizie cu privire la care solicită să fie anulată „în principal ca efect al anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale nr. F-X/12.01.2021”, organul de soluționare reține că prin contestația analizată petenta nu se îndreaptă împotriva impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor pe salarii obligatorii în sumă totală de X36 lei și nu aduce motivații în fapt și în drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală. De asemenea, cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere, aferente obligațiilor fiscale declarate ca datorate prin declarațiile curente tip 112 și 100, depuse de societate la organul fiscal, înregistrate cu nr. 238111782/22.01.2021 (declarația 112) și nr. 238111756/22.01.2021 (declarația 100), petenta nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pe care își fondează contestația.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

**art. 276 Soluționarea contestației**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

*(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.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) și 2.5. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;*

*2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

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 nemotivată.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 „actori incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(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.”*

Astfel, având în vedere cele reținute 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.

Incidente speței sunt și considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit cărora „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatarul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*

Totodată, potrivit art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Astfel, contestatarul are posibilitatea să depună în susținerea contestației orice documente pe care le consideră relevante în speță, iar organele fiscale se vor pronunța în procedura administrativă, în raport de acestea, ceea ce în speță nu s-a întâmplat.

În speță, se reține că societatea, deși contestă în tot Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, pentru impozitul pe veniturile din salarii și pentru contribuțiile pe salarii obligatorii, stabilite suplimentar prin Decizia provizorie nr. F-W/21.12.2020 și Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, în sumă totală de X36 lei, pentru care au fost calculate dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei nu aduce motivații în fapt și în drept prin contestația formulată.

De asemenea, se mai reține că, prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere și al deciziilor de calcul accesorii prin care au fost stabilite suplimentar debitului principal și accesorii, societatea, deși solicită anularea tuturor obligațiilor accesorii suplimentare de plată, în ceea ce privește accesoriile aferente declarațiilor 112 și 100 enumerate anterior nu aduce argumente și documente în susținerea propriei cauze.

Drept urmare, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei, din care dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.**

***III.2.2. Referitor la accesoriile în sumă de X103 lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, reprezentând accesorii aferente debitelor principale suplimentare din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, contestate de SC X SRL (X3 lei impozit pe veniturile din alte surse, X2 lei impozit pe profit)***

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”.***

În fapt, în baza prevederilor Legii nr. 207/2015 antecitate și a principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, prin Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, emisă de organele fiscale teritoriale, în speță A.J.F.P. X, pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X3 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X2 lei stabilite suplimentar de plată în sarcina societății prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, s-au calculat accesorii în sumă de X103 lei, astfel:

- a) pentru impozitul pe veniturile din alte surse (X3 lei), au fost calculate dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X102 lei;
- b) pentru impozitul pe profit (X2 lei) au fost calculate dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/12.01.2021, a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost admisă contestația** și a fost anulată Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021 pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X103 lei (X lei cu scadența în 26.01.2018 și X lei cu scadența în 27.01.2020);

- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X2 lei și pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X lei.

Drept urmare, întrucât prin contestație nu se contestă modul de calcul al dobânzilor și penalităților de întârziere, sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

calcul și numărul de zile pentru care au fost calculate, în conformitate cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale. Astfel, în temeiul art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate:

- **se va admite contestația și se va anula** Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, cu privire la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din alte surse pentru care s-a admis contestația, în sumă de X103 lei, respectiv cu privire la **dobânzi în sumă de X lei (Xx1095 zile în perioada 26.01.2018-25.01.2021x0,02%+ Xx 364 zile în perioada 27.01.2020-25.01.2021x0,02%)**;

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația, în sumă de X2 lei, respectiv cu privire la **dobânzi în sumă de X lei și la penalități în sumă de X lei**;

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021 cu privire la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din alte surse pentru care s-a respins contestația, în sumă de X lei, respectiv cu privire la **dobânzi în sumă de X168 lei și la penalități în sumă de X102 lei**.

### **III.2.3. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021**

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Brașov au stabilit în sarcina societății, în temeiul art. 98 lit. c) și art.181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, penalități de nedeclarare în sumă de X6 lei. Documentul prin care s-au individualizat obligațiile principale de plată este Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021.

În conformitate cu prevederile art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, penalitatea de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedecarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, pentru creanțele fiscale născute după data de 01.01.2016. De asemenea, stabilirea în sarcina contestatului de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. Brașov sub nr. 1147/08.03.2021 petenta solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, prin care s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată a unor penalități de nedeclarare în cuantum de X6 lei:

i) în principal ca efect al anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale nr. F-X/12.01.2021;

ii) în subsidiar, reducerea cu 75% a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, potrivit art. 181 alin. (2) Cod procedură fiscală, având în vedere că la data de 21.12.2020 a fost achitată suma de X103 lei aferentă Deciziei de impunere provizorii privind obligațiile fiscale principale nr. F-W/ 21.12.2020.

Referitor la sesizarea petentei că nu au fost reduse cu 75% obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare având în vedere că la data de 21.12.2020 a fost achitată suma de X103 lei aferentă Deciziei de impunere provizorii privind obligațiile fiscale principale nr. F-W/ 21.12.2020, din documentele la dosar se reține că în baza Cererii societății înregistrată la AJFP Brașov- SIF 5 sub nr. 6450/21.12.2020 petenta a solicitat emiterea unei Decizii de

impunere provizorie pentru impozitul pe veniturile din salarii în suma de X lei, conform art. 133 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură Fiscală. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere provizorie privind obligațiile fiscale principale nr. F-W/21.12.2020, pentru impozitul pe veniturile din salarii în sumă de X lei, care a fost achitat de societate cu OP nr. 2070/21.12.2020.

Totodată, organul de soluționare mai reține că la data de 18.03.2021 A.J.F.P. Brașov-Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii- Compartimentul Evidență pe Plătitori a emis Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. 64266 prin care au fost reduse penalitățile de nedeclarare cu suma de X111 lei (X6x75%).

Astfel, se reține că organul fiscal a procedat la reducerea penalităților de nedeclarare printr-o decizie de reducere a penalităților de nedeclarare emisă ulterior, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile pct. 11.1. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...]*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”*

contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, **urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect pentru suma de X111 lei.**

De asemenea, organul de soluționare reține că deși prin cererea înaintată, societatea contestă în tot stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale accesorii evidențiate în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, aceasta contestă **parțial obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar** prin Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021, respectiv nu se îndreaptă împotriva impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor pe salarii obligatorii, în sumă totală de X36 lei, pentru care au fost calculate penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei. Drept urmare, **în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **va fi respinsă contestația ca nemotivată pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei.**

Totodată, având în vedere faptul că prin prezenta decizie contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/12.01.2021 **a fost admisă** și a fost anulată Decizia de impunere nr. F-X/12.01.2021 **pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X103 lei** (X lei cu scadența în 26.01.2018 și X lei cu scadența în 27.01.2020) și **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X2 lei și pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X lei, în conformitate cu principiul de drept „accessorium sequitur principale” după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale. Astfel, în temeiul art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate:

- **se va admite contestația și se va anula** Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, cu privire la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din alte surse pentru care s-a admis contestația, în sumă de X103 lei, respectiv cu privire la penalități de nedeclarare **în sumă de X lei (Xx1095 zile în perioada 26.01.2018-25.01.2021x0,08%+ Xx364 zile în perioada 27.01.2020-25.01.2021x0,08%);**

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.

X/02.02.2021 cu privire la penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația, în sumă de X2 lei, respectiv cu privire la **suma de X lei**;

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021 cu privire la penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile din alte surse pentru care s-a respins contestația, în sumă de X lei, respectiv cu privire la suma **de X lei**

### **III.3. Referitor la solicitarea societății privind neînceperea/suspendarea executării silite**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestației, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care acesta nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestația formulată, în temeiul art 233 alin. (2<sup>^</sup>1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea solicită „neînceperea/ suspendarea executării silite a actelor administrative contestate (inclusiv din perspectiva neînscrierii X cu eventuale datorii în fișa fiscală și/ sau în certificatul de atestare fiscală pe care îl solicităm lunar în vederea participării la procedurile de licitații publice), prin depunerea unei scrisori de garanție bancară.”

**În drept**, potrivit art. 30 alin. (1), (3) și (3<sup>^</sup>1), art. 233 alin. (1) și (2<sup>^</sup>1), art. 260 și art. 272 alin. (1), (2) și (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

#### **„art. 30 Competența materială și teritorială a organului fiscal central**

**(1)** Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F.\*), în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.

[...]

**(3)** În scopul administrării de către organul fiscal central a obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii mari și mijlocii, inclusiv de sediile secundare ale acestora, prin ordin al președintelui A.N.A.F. se poate stabili competența de administrare în sarcina altor organe fiscale decât cele prevăzute la alin. (1), precum și criteriile de selecție și listele contribuabililor care dobândesc calitatea de contribuabil mare sau, după caz, contribuabil mijlociu.

**(3<sup>^</sup>1)** Administrarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii mijlocii, inclusiv de sediile secundare ale acestora, se realizează de organul fiscal de la nivel județean sau al municipiului București, după caz.

#### **art. 233 Suspendarea executării silite**

**(1)** Executarea silită se suspendă:

- a) când suspendarea a fost dispusă de instanță sau de creditor, în condițiile legii;
- b) la data comunicării aprobării înlesnirii la plată, în condițiile legii;
- c) în cazul prevăzut la art. 244;
- d) pe o perioadă de cel mult 6 luni, în cazuri excepționale, și doar o singură dată pentru același debitor, prin hotărâre a Guvernului, cu respectarea regulilor în materie de ajutor de stat;
- e) în alte cazuri prevăzute de lege.

[...]

**(2<sup>^</sup>1)** Executarea silită se suspendă sau nu începe în oricare din următoarele situații:

a) pentru creanțele fiscale stabilite printr-o decizie de organul fiscal competent, dacă debitorul notifică organul fiscal, ulterior comunicării deciziei, cu privire la depunerea unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție potrivit art. 235. Executarea silită continuă sau începe dacă debitorul nu depune scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție în termen de 45 de zile de la data comunicării deciziei prin care sunt stabilite creanțele fiscale;

b) pentru creanțele fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii și garantate potrivit art. 210 - 211. Executarea silită continuă sau începe după ce actele administrative fiscale au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare.

#### **art. 260 Contestația la executare silită**

(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

(2) Dispozițiile privind suspendarea provizorie a executării silite prevăzute de Codul de procedură civilă, republicat, nu sunt aplicabile.

(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

(4) **Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.**

#### **art. 272 Organul competent**

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.

[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.

(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

În speță, se reține că prin contestația formulată societatea a solicitat neînceperea/suspendarea executării silite a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin deciziile anterior analizate.

Drept urmare, având în vedere prevederile legale anterior citate, rezulta că DGRFP Brașov prin Structura specializată de soluționare, nu are competență de soluționare a solicitării societății privind neînceperea/suspendarea executării silite a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală anterior analizate, contestatarul trebuind să se adreseze în acest sens organului fiscal de administrare.

Astfel, având în vedere prevederile art. 30 alin. (1) și (3<sup>1</sup>), art. 233 alin. (2<sup>1</sup>) și art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, **pentru acest capăt de cerere contestația va fi trimisă spre competență soluționare organului fiscal de administrare, respectiv A.J.F.P. X.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și ale art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se



## DECIDE:

**1) Admiterea contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021 de către A.J.F.P. Brașov-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X103 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă.**

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.01.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/12.01.2021 de către A.J.F.P. Brașov-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma totală de X lei din care X2 lei impozit pe profit și X lei impozit pe veniturile din alte surse.**

**3) Respingerea rămasă fără obiect a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, **pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de X111 lei.**

**4) Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, **pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei.**

**5) Admiterea contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, **pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă.**

**6) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/02.02.2021, emisă de A.J.F.P. Brașov, **pentru penalități de nedeclarare în sumă de X103 lei.**

**7) Admiterea contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, emisă de A.J.F.P. Brașov, **pentru dobânzi în sumă de X lei, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru aceste accesorii.**

**8) Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, **pentru accesoriile în sumă totală de X lei, din care dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.**

**9) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/02.02.2021, emisă de A.J.F.P. Brașov, **pentru accesoriile în sumă totală de X lei, din care dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.**

**10) Constată necompetența de soluționare** a solicitării formulate de S.C. X S.R.L. privind neînceperea/amânarea executării silită a obligațiilor fiscale stabilite prin deciziile anterior analizate, pe care o transmite organului fiscal de administrare, respectiv A.J.F.P. Brașov.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.