

DECIZIA NR. 602/2021
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,
înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. 7675/16.04.2021, nr. 8822/06.05.2021,
nr. 10166/25.05.2021 și nr. 11061/01.07.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresele nr. 1722/13.04.2021 și nr. 2105/ 06.05.2021, înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. 7675/16.04.2021 și nr. 8822/06.05.2021, cu privire la contestațiile formulate de S.C. X S.R.L. C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/827/2011, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 49A, biroul 19, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 1722/05.04.2021, 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/24.02.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.02.2021 și are ca obiect **suma totală de X lei**, compusă din:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

De asemenea, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 1722/05.04.2021, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva „*eventualelor accesorii*”. Deoarece petenta nu indică actul administrativ fiscal, iar prin Decizia de impunere nr. F-X/24.02.2021 nu au fost stabilite în sarcina societății accesorii, cu adresa nr. 7675/10.05.2021 s-a solicitat organului cu competențe de administrare să se comunice dacă aferent obligațiilor suplimentare stabilite prin decizia de impunere mai sus menționată au fost emise decizii de accesorii.

Conform precizărilor din adresa A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii nr. 9169.1/20.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 10166/25.05.2021, pentru persoana impozabilă S.C. X S.R.L. au fost emise **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 45.1/10.03.2021**, **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021**, comunicate societății în data de 22.03.2021 și **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2203/22.03.2021**, **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021**, comunicate societății în data de 05.04.2021, prin care au fost calculate, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/24.02.2021, accesorii în sumă totală de X lei, din care:

- X lei dobânzi;
- X lei penalități de nedeclarare.

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

Totodată, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 2105/27.04.2021, S.C. X S.R.L. se îndreapă împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-W/02.04.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-W/02.04.2021, prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații suplimentare în **sumă totală de X lei**, compusă din:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Tot prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 2105/27.04.2021, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva „*eventualelor accesorii*”. Deoarece petenta nu indică actul administrativ fiscal, iar prin Decizia de impunere nr. F-W/02.04.2021 nu au fost stabilite în sarcina societății accesorii, cu adresa nr. 8822/25.05.2021 s-a solicitat organului cu competențe de administrare să se comunice dacă aferent obligațiilor suplimentare stabilite prin decizia de impunere mai sus menționată au fost emise decizii de accesorii.

Conform precizărilor din adresa A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii nr. 23896.1/02.06.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 11061/01.07.2021, pentru persoana impozabilă S.C. X S.R.L. a fost emisă **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2505/26.05.2021**, comunicată societății în data de 04.06.2021, prin care au fost calculate, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-W/02.04.2021, accesorii în sumă totală de **X lei**, din care:

- X lei dobânzi;
- X lei penalități de întârziere.

Contestațiile au fost depuse 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 data la care au fost comunicate, respectiv:

- contestațiile formulate împotriva Deciziilor de impunere nr. F-X/24.02.2021 și nr. F-W/02.04.2021, comunicate la data de **25.02.2021/12.04.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei, au fost depuse la Oficiul poștal/A.J.F.P. X, la data de **06.04.2021/27.04.2021**.

- contestațiile formulate împotriva Deciziilor de accesorii nr. **45.1/10.03.2021**, nr. **2203/22.03.2021** și nr. **2505/26.05.2021**, comunicate societății la data de **22.03.2021/05.04.2021/04.06.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei, au fost depuse la Oficiul poștal/A.J.F.P. X, la data de **06.04.2021/06.04.2021/27.04.2021**.

Contestațiile sunt formulate prin SC SD SRL, administrator, reprezentată de dl N Traian și sunt semnate în original.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: „*În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau*

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

mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.” și constatând că sunt de soluționat un număr de 4 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv de S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- A.J.F.P. X, vizând aceeași categorie de obligații fiscale și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. X, se va proceda la conexarea dosarelor.

În speță fiind întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X.

I.1. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/24.02.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând desființarea în tot a acesteia și a „eventualelor accesorii”.

I. În susținerea contestației, petenta precizează că nu este de acord cu stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unor obligații fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente, deoarece:

1) Organele de control au stabilit obligații fiscale de plată suplimentare exclusiv prin reconsiderarea și reîncadrarea tuturor persoanelor fizice- reprezentanți ai colaboratorilor persoane juridice- firme de distribuție cu care avea încheiate contracte de distribuție a produselor comercializate cu marca X, drept salariați ai săi, cu încălcarea prevederilor legislației interne privind raporturile juridice de muncă, a jurisprudenței interne în domeniu și a jurisprudenței CJUE, invocând ca motiv faptul că le-au fost acordate tichete cadou în cadrul campaniilor de marketing desfășurate pentru promovarea vânzărilor;

2) Organele de control au stabilit obligații fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente, pentru dl PB în calitate de reprezentant al PB-MANAGER, administrator persoană juridică poloneză, cu sediul în Polonia, în condițiile în care dl PB nu este cetățean român cu domiciliul în România, nici cetățean străin sau european rezident fiscal în România, ci este cetățean polonez care, în toată perioada fiscală verificată, a avut domiciliul și a fost rezident fiscal în Polonia, asigurat în sistemele de asigurări sociale din Polonia, unde a și plătit impozitele, taxele și contribuțiile sociale stabilite de legislația statului respectiv. Mai mult, în toată perioada verificată, între SC X SRL și cetățeanul polonez PB nu au existat raporturi juridice de muncă încheiate conform legislației interne coroborate cu cea europeană;

3) Organele de control au stabilit obligații fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente, pentru dl TA, în calitate de reprezentant al S.C. APT S.R.L., cu sediul în loc. X, b-dul X, nr. 7, sc. B, ap. 19, CUI X, X/573/2017, în condițiile în care între S.C. X S.R.L. și persoana fizică respectivă nu au existat în perioada verificată raporturi juridice de muncă încheiate conform legislației interne coroborate cu cea europeană;

4) Legislația fiscală internă nu a prevăzut, în toată perioada verificată, impozitarea tichetelor cadou oferite de o persoană impozabilă altor persoane fizice, în cadrul campaniei de marketing, prin reținerea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor de asigurări sociale aferente de către persoana impozabilă care a oferit tichetele cadou respective. Petenta invocă prevederile art. 142 din Codul fiscal- forma în vigoare în perioada 2016-2018, menținute de legiuitor și după modificarea Codului fiscal prin O.U.G. nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-

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

bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, publicată în Monitorul Oficial nr. 1116 din 29 decembrie 2018;

5) Ca temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile pct. 2.2.-2.3 din H.G. nr. 1317 din 20 septembrie 2006, în care se face referire la Legea nr. 571/2003, dar Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost abrogată începând cu data de 01 ianuarie 2016, astfel petenta considerând că aceste dispoziții nu au aplicabilitate pentru perioada 2016-2020, că temeiul invocat este lipsit de fundament legal și implicit că lipsește temeiul de drept legal impus actelor administrative fiscale prin prevederile art. 46 din Codul de procedură fiscală;

6) Prin prevederile art. 76-82 din Codul fiscal, se reglementează obligația de a calcula, reține la sursă, declara și plăti la bugetul de stat impozitul lunar, final, în sarcina plătitorilor de venituri din salarii, nicidecum în sarcina persoanei impozabile care a oferit tichetele cadou în campania de marketing și promovare a vânzărilor;

7) Legislația muncii- prin art. 10 și art. 40 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 53/2003 republicată, Codul muncii, a reglementat fără echivoc în sarcina angajatorului cu care salariatul are încheiate raporturi juridice de muncă prin contracte de muncă, obligația de a calcula, reține, declara și plăti impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

8) Potrivit jurisprudenței instanțelor de judecată interne, constatarea existenței raporturilor de muncă între părți și obligarea unei societăți comerciale la plata obligațiilor către bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale, se pot face exclusiv în baza existenței contractului individual de muncă încheiat în formă scrisă- acord de voință și izvor de drept, întrucât aceste obligații incumbă angajatorului exclusiv în baza încheierii contractului individual de muncă (Sentința nr. 2727/2015 a Tribunalului Gorj);

9) Petenta consideră că prin procedura aplicată organele de inspecție fiscală au încălcat următoarele prevederi legale:

a) art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

b) art. 19 și art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Petenta sesizează că organele de inspecție fiscală nu au procedat și la recalcularea corespunzătoare a impozitului pe profit pentru fiecare an fiscal în parte;

c) art. 76 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, unde se precizează că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit tichetele cadou oferite conform legii de angajatori angajaților, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie, nu depășește 150 lei, dar organele de control nu au luat în considerare plafonul neimpozabil de 150 de lei;

d) art. 142 lit. b) din Legea nr. 227/2015, pentru perioada 2016-2020, conform căroră nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, cadourile oferite de angajatori angajaților, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, nu depășește 150 lei, dar organele de control nu au luat în considerare plafonul neimpozabil de 150 de lei;

e) art. 142 lit. r) din Legea nr. 227/2015, conform căroră nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii tichetele cadou acordate potrivit legii;

f) art. 146 alin. (s) și alin. (7) din Legea nr. 227/2015, conform căroră calculul contribuțiilor de asigurări sociale se realizează prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra bazelor lunare de calcul, în care nu se includ veniturile prevăzute la 142, respectiv tichetele cadou;

g) Pct. 4 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 139 din Codul fiscal, conform căroră în baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau de persoanele asimilate acestora, prevăzută la art. 140 din Codul fiscal, se includ sumele care fac parte din baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, ținându-se seama de excepțiile prevăzute la art. 141 și 142 din Codul fiscal;

h) art. 1 pct. 51 din O.U.G. nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2018-2020, conform cărora contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor, în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial, se calculează în luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, *corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ*; iar, organele de inspecție fiscală au reconsiderat și reîncadrat ca salariați ai săi colaboratorii care au primit tichete cadou în campania de marketing, considerându-i a avea contract individual de muncă cu normă întreagă cu SC X SRL și au stabilit obligații suplimentare de plată privind impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile sociale aferente, fără a determina aceste obligații fiscale pentru fiecare astfel de salariat în parte corespunzător numărului zilelor lucrătoare din luna în care contractul a fost activ;

i) art. 157 alin. (2) și art. 168 alin. (5)- (6) din Legea nr. 227/2015, conform cărora nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art. 142, respectiv tichetele cadou, iar calculul contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate se realizează prin aplicarea cotei asupra bazelor lunare de calcul în care nu au fost incluse tichetele cadou;

j) art. 187 alin. (2) și art. 190 alin. (5)- (6) din Legea nr. 227/2015, conform cărora nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției de asigurări pentru șomaj sumele prevăzute la art. 142, respectiv tichetele cadou, iar calculul contribuțiilor de asigurări pentru șomaj se realizează prin aplicarea cotei asupra bazelor lunare de calcul în care nu au fost incluse tichetele cadou;

k) art. 195 alin. (2) și art. 199 alin. (5) din Legea nr. 227/2015, conform cărora, nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art. 142, iar calculul contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se realizează prin aplicarea cotei asupra bazelor lunare de calcul în care nu au fost incluse tichetele cadou;

l) art. 204 alin. (2) și art. 207 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, în vigoare în perioada 2016-2017, conform cărora, nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sumele prevăzute la art. 142, respectiv tichetele cadou, iar calculul contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale se realizează prin aplicarea cotelor asupra bazelor lunare de calcul în care nu au fost incluse tichetele cadou;

m) art. 212 alin. (2) și art. 214 alin. (s) din Legea nr. 227/2015, în vigoare în perioada 2016-2017, conform cărora nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, sumele prevăzute la art. 142, respectiv tichetele cadou, iar calculul contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale datorate se realizează prin aplicarea cotei asupra bazei de calcul în care nu au fost incluse tichetele cadou;

n) art. 220⁴ și art. 220⁶ din Legea nr. 227/2015, în vigoare în perioada 2018-2020, conform cărora nu se cuprind în baza lunară de calcul a contribuției asiguratorie pentru muncă sumele prevăzute la art. 142, respectiv tichetele cadou, iar calculul contribuției asiguratorie pentru muncă se realizează prin aplicarea cotei asupra bazei de calcul în care nu au fost incluse tichetele cadou.

În prezentarea situației de fapt, reprezentantul societății afirmă că în perioada 2016-2020, SC X SRL a achiziționat de la furnizori autorizați tichete cadou în sumă totală de X lei, dar că organele de inspecție fiscală, deși au consemnat în documentele contestate că ar fi achiziționat în perioada 01.01.2016- 30.11.2020 tichete cadou în sumă totală de X lei, prin însumarea pe diferite destinații, au considerat că valoarea tichetelor cadou distribuite este în sumă totală de X lei. Acesta sesizează că organele de inspecție fiscală au consemnat diferit în raportul de inspecție fiscală modul de distribuire a tichetelor cadou, înscriind că ar fi acordat d-lui TA și d-lui PB tichete cadou atât în sumă totală de X lei, cât și în sumă totală de numai X lei.

În contestația formulată, se subliniază faptul că persoanele fizice cărora le-au fost acordat tichete cadou în scop de marketing/promovare a vânzărilor, nu au fost salariați ai SC X SRL, ci salariați ai firmelor de distribuție cu care aceasta avea încheiate contracte de distribuție, petenta considerând că, prin tratamentul fiscal adoptat, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Legii nr. 53/2003/R privind Codul muncii, coroborate cu jurisprudența instanțelor de judecată interne și a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În susținere, contestatara afirmă că generic, raportul juridic de muncă reprezintă totalitatea relațiilor care se formează între oameni în procesul muncii, trăsătura caracteristică esențială a raportului juridic de muncă fiind particularitatea că o persoană îndeplinește, într-o anumită perioadă, pentru o altă persoană și sub îndrumarea acesteia, prestații în schimbul cărora primește o remunerație (cauzele conexe C-22/08 și C-23/08, pct. 26), precum și un mod specific de subordonare a persoanei fizice față de persoana în folosul căreia prestează munca. Subordonarea caracteristică pentru raportul juridic de muncă, implică faptul că persoana fizică ce prestează munca nu are, ca principiu, libertatea de a-și organiza singură munca, prestarea muncii realizându-se în cadrul organizatoric predeterminat și în timpul programului de muncă stabilit de persoana în folosul căreia se prestează munca.

Se face trimitere și la Directiva 1999/70/CE a Consiliului din 28 iunie 1999 privind Acordul-cadru cu privire la munca pe durată determinată, încheiat între CES, UNICE și CEEP, unde „lucrătorul pe durată nedeterminată” este definit drept „un lucrător care are un contract sau un raport de muncă pe durată nedeterminată, ținându-se seama de calificare sau competențe”, în timp ce „lucrătorul pe durată determinată” este definit ca fiind „o persoană care are un contract sau un raport de muncă pe durată determinată, încheiate direct între angajator și lucrător, în care încetarea contractului sau a raportului de muncă este determinată de condiții obiective”. Petenta precizează că potrivit jurisprudenței CJUE, privind Directiva 1999/70/CE a Consiliului din 28 iunie 1999, definiția noțiunii de lucrători cuprinde toți lucrătorii care au un contract de muncă sau un raport de muncă, definite în legislația, convențiile colective sau practicile în vigoare în fiecare stat membru, fără a se face distincție în funcție de calitatea publică sau privată a angajatorului lor și indiferent de calificarea contractului lor în dreptul intern (Hotărârea din 9 iulie 2015 în C-177/14, Maria Jose Regojo Dans, Hotărârea Adeneler și alții, C-212/04, punctul 56, Hotărârea Fiamingo și alții, C-362/13, C-363/13 și C-407/13, punctele 28-29).

De asemenea, societatea afirmă că, în conformitate cu jurisprudența CJUE în domeniul raporturilor de muncă, noțiunea de salariat/lucrător este definită potrivit criteriilor obiective ce caracterizează raportul de muncă, ținându-se cont de drepturile și obligațiile tuturor persoanelor implicate; natura juridică *sui generis* a raportului de muncă nu poate avea nicio consecință asupra calității de lucrător (Hotărârea din 3 iulie 1986, Lawrie-Blum, 66/85, punctele 16 și 17, Hotărârea din 31 mai 1989, Bettray, 344/87, punctul 16, Hotărârea din 26 februarie 1992, Raulin, C-357/89, punctul 10, Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Allonby, C-256/01, punctul 67, Hotărârea din 20 septembrie 2007, Kiiski, C-116/06, punctul 25 și Hotărârea din 11 noiembrie 2010 Dita Danosa, C-232/09, punctele 39-40, Hotărârea Comisia/Italia, C-596/12, punctul 17).

Astfel, consideră petenta, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în legătură cu conceptul de „lucrător” și relația de muncă a acestuia, a conturat următoarele criterii care permit încadrarea sau, dimpotrivă, excluderea din această categorie a unei persoane ce prestează o muncă:

a. Durata- Persoana în cauză- salariatul/lucrătorul, trebuie să desfășoare o activitate o anumită perioadă de timp, în favoarea unei alte persoane (art. 111 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii);

b. Natura oneroasă a relației- Persoana ce desfășoară o activitate primește de la beneficiarul respectivei prestații, în schimbul muncii sale o remunerație (art.10 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii);

c. Gradul de dependență- Persoana ce desfășoară activitatea trebuie să se afle într-un raport de dependență față de beneficiarul muncii, raport ce implică anumite particularități. Astfel, lucrător este persoana ce muncește în favoarea unei alte persoane și sub conducerea acesteia, gradul de dependență determinându-se funcție de condițiile de încadrare, natura funcției care i-a fost încredințată, cadrul în care se exercită aceasta, întinderea atribuțiilor, libertatea lucrătorului de a-și alege intervalul de timp/orarul, locul, conținutul muncii sale și modul în care lucrează, în care își desfășoară activitatea.

În concluzie, contestatara susține că pentru a se dovedi existența între părți a unui raport juridic de muncă, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a dispus obligativitatea îndeplinirii cumulative a următoarelor criterii:

- criteriul spațial (art. 17 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii);
- criteriul de autoritate (art. 10 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii);
- criteriul profesional (art. 39 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii).

Totodată, petenta afirmă că potrivit legislației interne, coroborate cu jurisprudența CJUE, un salariat poate desfășura două funcții cu normă întreagă, la angajatori diferiți, dar cu respectarea condițiilor reglementate (art. 35 Legea nr. 53/2003 Codul muncii), respectiv:

- programul de lucru la fiecare dintre angajatori să nu se suprapună;
- prestarea activităților să poate fi realizată în mod corespunzător pentru ambii angajatori;
- obligația de fidelitate, respectiv pe perioada contractuală salariatul să nu desfășoare activități concurente celor desfășurate de angajatorul său.

Reprezentantul SC X SRL afirmă că între societatea verificată și salariații firmelor cliente, cărora le-a oferit tichete cadou în cadrul campaniilor de marketing desfășurate în scopul promovării produselor vândute, nu au existat în toată perioada verificată raporturi juridice de muncă, deoarece:

1. Persoanele în cauză nu au desfășurat în favoarea sa vreă activitate pentru nicio perioadă de timp, ci, doar în favoarea propriilor angajatori, întrucât au lucrat, exclusiv, pentru angajatorii- firmele de distribuție aflate în contract cu SC X SRL, în timpul programului de lucru stabilit de acești angajatori față de care și-au respectat obligația de fidelitate;

2. În schimbul muncii lor, persoanele în cauză au primit remunerație de la beneficiarii respectivei prestații, respectiv de la angajatorii lor, care au calculat, declarat și plătit atât lucrătorilor salariile contractate, cât și statului obligațiile fiscale aferente, nicidecum de la SC X SRL;

3. Persoanele în cauză nu s-au aflat într-un raport de dependență față de SC X SRL, ci față de beneficiarii muncii prestate, respectiv față de angajatorii lor, care le-au stabilit condițiile de încadrare, natura funcției încredințate, cadrul în care s-a exercitat aceasta, întinderea atribuțiilor, intervalul de timp/orarul, locul, conținutul muncii și modul în care își desfășurau activitatea;

4. Persoanele în cauză, nu au îndeplinit, cumulativ, la SC X SRL, criteriile definitorii dispuse de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, ci la proprii angajatori;

5. În toată perioada verificată de organele de inspecție fiscală, persoanele în cauză nu au desfășurat, prin cumul de funcții conform art. 35 din Legea nr. 53/2003 Codul muncii, o activitate/prestat o muncă, atât pentru proprii angajatori cât și pentru SC X SRL, cu sau fără respectarea condițiilor reglementate de legiuitor- descrise anterior;

6. În toată perioada verificată, nu au existat raporturi juridice de muncă între SC X SRL și persoanele în cauză care au primit tichete cadou, nici având încheiate contracte individuale de munca full-time sau part-time, pe perioada nedeterminată sau determinată și nici fără astfel de contracte;

7. Potrivit jurisprudenței instanțelor de judecată cu privire la aplicarea art. 10 Codul muncii, contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică denumită salariat, se obligă să presteze muncă pentru și sub autoritatea unui angajator

persoană fizică sau juridică în schimbul unei remunerații denumită salariu. Orice altă convenție care nu are acest obiect și care nu cuprinde obligații directe de prestare de muncă și de plată salariu, nu are caracterul unui contract de muncă, nu reglementează calitatea de salariat;

8. Instituirea în sarcina SC X SRL a unor obligații fiscale suplimentare aferente veniturilor din salarii reconsiderate, presupune stabilirea prealabilă a naturii raporturilor juridice dintre părți și a titlului (cauzei juridice) în baza căruia societatea este ținută la plată, ceea ce echivalează chiar cu constatarea raporturilor juridice specifice de dreptul muncii.

Raportat la speța discutată, reprezentantul societății afirmă că prin Decizia nr. 1233 din 15 martie 2018, Curtea de Apel București, Secția a VII-a pentru Cauze privind Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale, a dispus că dovedirea existenței unor raporturi juridice de muncă presupune dovedirea existenței elementelor ce caracterizează contractul individual de muncă și anume:

- prestarea muncii de către persoana fizică în favoarea societății angajatoare;
- subordonarea salariatului față de angajator;
- elementul temporar- prestarea muncii cu continuitate;
- plata salariului.

În susținerea contestației, petenta consideră că a avut loc o dublă impozitare realizată de organele de inspecție fiscală, deoarece susține ea, prevederile legale stabilesc 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.

Societatea precizează că a tratat o parte din cheltuielile efectuate cu campania de publicitate și marketing, în sumă totală de X lei, drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar, conform registrului de evidență fiscală, iar profitul echivalent rezultat a fost supus impozitării conform prevederilor legale. Aceasta consideră că în situația în care au apreciat ca s-a aplicat un tratament fiscal incorect din punct de vedere al legislației fiscale aplicabile în fiecare perioadă verificată, respectiv au apreciat ca societatea nu ar fi trebuit să trateze ca nedeductibile la calculul rezultatului exercițiului financiar cheltuielile cu achizițiile de tichete cadou, organele de inspecție fiscală erau obligate să procedeze la corectarea stării de fapt fiscale constatate, cu recalcularea rezultatului exercițiului financiar, tratând ca deductibile toate cheltuielile cu tichetele cadou utilizate în activitatea de publicitate și marketing. De asemenea, petenta consideră că organele de control ar fi trebuit să compenseze sumele plătite eronat cu titlu de impozit pe profit, în valoare totală de X lei, cu noile creanțe fiscale stabilite prin aplicarea tratamentului fiscal propus de organele fiscale, în sumă de X lei.

II. Societatea contestă stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unui impozit pe veniturile din salarii în sumă totală de X lei, pentru perioada 01.11.2019- 30.11.2020, aferent unei baze impozabile de X lei, precizând că aceștia nu au luat în considerare și suma de X lei, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse pe care l-a calculat aferent aceluiași baze impozabile și perioade fiscale, sumă pe care a înregistrat-o corespunzător în evidentele contabile, a declarat-o și plătit-o la bugetul de stat, așa cum au sesizat chiar organele de inspecție fiscală.

De asemenea, reprezentantul societății afirmă că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din alte surse, în sumă totală de X lei, aferent unei baze impozabile de X lei, prin aplicarea eronată a procedurilor de calcul instituite de legiuitor prin normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal și prin procedura de inspecție fiscală, respectiv nu au aplicat metoda sutei mărite pentru determinarea bazei impozabile, ci au aplicat cota de impozit direct asupra valorii nete a tichetelor cadou utilizate. Petenta consideră că prin confuzia creată, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul

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

certitudinii impunerii, reglementat prin art. 3 din Legea nr. 227/2015 pentru perioada 2016-2020.

Contestatară precizează că nu este de acord cu stabilirea unor obligații fiscale de plată privind impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile de asigurări sociale, aferente tichetelor cadou în sumă totală de X lei, oferite în perioada 01.01.2016- 30.11.2020 d-lui TA în calitate de colaborator și d-lui PB în calitate de administrator, prin reconsiderarea/reîncadrarea acestora drept salariați ai SC X SRL, deoarece:

a) Între SC X SRL și dl TA nu au existat raporturi juridice de muncă în perioada verificată, astfel de raporturi existând doar între dl Todorean și angajatorul său, S.C. APT SRL, CUI X;

b) dl PB, este reprezentant legal al PB- MANAGER, persoană juridică poloneză cu sediul social în Polonia. Această persoană juridică a fost numită ca administrator al SC X SRL România, prin mandate succesive, de către asociatul unic X S.A., persoană juridică poloneză, cu sediul social în Polonia. Petenta anexează la contestație documentele emise de autoritățile poloneze privind rezidența fiscală a cetățeanului polonez PB, precum și cu privire la înregistrarea fiscală a persoanei juridice PB- MANAGER.

Cu privire la suma totală de X lei, reprezentând impozitul pe venitul din salarii pentru perioada 2016-2020, aferent contravalorii tichetelor cadou oferite colaboratorilor, contestatară nu este de acord cu invocarea ca temei de drept a prevederilor art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care între SC X SRL și colaboratorii respectivi nu au existat raporturi juridice de muncă, colaboratorii respectivi fiind de fapt salariați altor angajatori- persoane juridice.

Aceasta afirmă că legiuitorul a inclus generic în categoria veniturilor din salarii „tichete cadou acordate potrivit legii”, prin prevederile art. 76 alin. (3) lit. h), explicitând exceptarea din destinațiile reglementate „potrivit legii” a celor „prevăzute la alin. (4) lit. a)” și precizează că singurele mențiuni privind tichetele cadou oferite în cadrul campaniilor de marketing au fost făcute de legiuitor în perioada verificată prin H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 12 alin. (2), dat în aplicarea prevederilor art. 76 și pct. 34 alin. (1) lit. f), prevederi potrivit cărora „tichetele cadou acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii” erau incluse în categoria veniturilor din alte surse reglementate prin articolul de lege respectiv.

Petenta consideră că H.G. nr. 1/2016, fiind un act normativ cu caracter secundar potrivit prevederilor Legii nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, nu poate adăuga la legea de bază, ci doar să explicitizeze aplicarea acesteia pe înțelesul contribuabililor, întrucât, prin prevederile art. 4 alin. (3) și art. 77 din legea invocată, legiuitorul a dispus expres că actele normative date în executarea legilor, se emit numai pe baza și în executarea legilor în limitele și potrivit normelor care le ordonă.

Se precizează în contestație că prevederile art. 61 și ale art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, fac referire, *expresis verbis*, la veniturile persoanelor fizice, și nu la veniturile persoanelor juridice, iar prin prevederile pct. 12 alin. (3) lit. e) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul restrânge foarte clar sfera veniturilor constituite din avantajele primite de persoana fizică la „e) cadourile, inclusiv tichetele cadou primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;”.

Petenta contestă invocarea de către organele de inspecție fiscală, ca temei de drept, a prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, consideră aceasta, organele de control s-ar fi folosit de aceste prevederi pentru a eschiva obligația procedurală de a produce și prezenta în actele

administrativ-fiscale emise mijloace de probă legale, pentru a justifica astfel legalitatea impunerii de obligații fiscale suplimentare de plată. Aceasta susține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a invoca doar primul paragraf al textului de lege, ca temei de drept pentru a justifica asimilarea ca venituri de natură salarială a cheltuielilor, fără a motiva în fapt decizia de impunere emisă și a prezenta temeiul de drept aplicabil speței în cauză, încălcând astfel obligațiile instituite de legiuitor în sarcina lor.

În motivarea contestației, petenta mai afirmă că în toată perioada verificată nu a existat în legislația în vigoare nicio reglementare legală care să stipuleze încadrarea tichetelor cadou utilizate în campaniile de marketing în categoria veniturilor din salarii sau a veniturilor din alte surse, astfel că stabilirea în sarcina sa de obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuții de asigurări sociale aferente este lipsită de fundament legal.

Cu privire la campaniile de marketing, reprezentantul societății precizează că au ca scop creșterea vânzărilor, iar alegerea modului de desfășurare este, exclusiv, la dispoziția celor care le desfășoară, organele de inspecție fiscală nefiind în măsură/abilitate prin lege, să impună faptul că destinatarii acelor tichete cadou trebuie să fie consumatorii finali sau alte persoane de pe rețea, și nu sunt abilitate să condiționeze impunerea tichetelor cadou acordate, cu 16% sau 10%, la consumatorii finali față de contribuții salariale la alții.

Societatea consideră că Decizia de impunere F-X/24.02.2021 și Raportul de inspecție fiscală F-X/24.02.2021, au fost emise fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)- f) din Legea nr. 207/2015 și solicită, în temeiul prevederilor art. 49 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, anularea acestor acte administrativ-fiscale.

I.2. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-W/02.04.2021, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând desființarea în tot a acesteia și a „eventualelor accesorii”.

În motivarea contestației petenta aduce următoarele motivații:

- Societatea consideră că la data efectuării inspecției fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X/A.J.F.P. X, în anul 2021, conform prevederilor art. 91 și art. 23 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se împlinise prescripția pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru exercițiu financiar 2015. Aceasta susține că organele de control au emis actele administrativ-fiscale atacate fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)-f) din Legea nr. 207/2016, respectiv fără a motiva în fapt actul administrativ, obligație procedurală care impune sarcina probării aspectelor de fapt ce stau la baza emiterii sale, conform prevederilor art. 73 alin. (2) și art. 46 din Codul de procedură fiscală;

- Organele de control au stabilit obligații fiscale de plată suplimentare exclusiv prin reconsiderarea și reîncadrarea tuturor persoanelor fizice- reprezentanți ai colaboratorilor persoane juridice- firme de distribuție cu care avea încheiate contracte de distribuție a produselor comercializate cu marca X, drept salariați ai săi, încălcând prevederile legislației interne privind raporturile juridice de muncă, jurisprudența internă în domeniu și jurisprudența CJUE, invocând ca motiv faptul că le-au fost acordate tichete cadou în cadrul campaniilor de marketing desfășurate pentru promovarea vânzărilor;

- Organele de control au stabilit obligații fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente, pentru dl PB în calitate de reprezentant al PB- MANAGER, administrator persoana juridică poloneză, cu sediul în Polonia, în condițiile în care dl PB nu este cetățean român cu domiciliul în România, nici cetățean străin sau european rezident fiscal în România, ci este cetățean polonez care, în toată perioada fiscală verificată a avut domiciliul și a fost rezident fiscal în Polonia, asigurat în sistemele de asigurări sociale din Polonia, unde a și plătit impozitele, taxele și contribuțiile sociale stabilite de legislația statului respectiv. Mai mult, în toată perioada

verificată, între SC X SRL și cetățeanul polonez PB nu au existat raporturi juridice de muncă încheiate conform legislației interne coroborate cu cea europeană;

- În toată perioada verificată, legislația fiscală internă nu a prevăzut impozitarea tichetelor cadou oferite de o persoană impozabilă altor persoane fizice, în cadrul campaniei de marketing, prin reținerea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor de asigurări sociale aferente de către persoana impozabilă care a oferit tichetele cadou respective. Petenta invocă prevederile art. 296¹⁵ din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal;

- Ca temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile pct. 2.2.-2.3 din H.G. nr. 1317 din 20 septembrie 2006, în care se face referire la Legea nr. 571/2003;

- Legislația fiscală, prin prevederile art. 57-60 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a reglementat obligația de a calcula, reține la sursă, declara și plăti la bugetul de stat impozitul lunar, final, în sarcina plătitorilor de venituri din salarii, și nu în sarcina persoanei impozabile care a oferit tichetele cadou în campania de marketing și promovare a vânzărilor;

- Legislația muncii, prin art. 10 și art. 40 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 53/2003/R privind Codul muncii, a reglementat în sarcina angajatorului cu care salariatul are încheiate raporturi juridice de muncă prin contracte de muncă, obligația de a calcula, reține, declara și plăti impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

- Petenta susține că prin tratamentul aplicat, organele de control au încălcat dispozițiile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 19, art. 21, art. 55 alin.(4) lit. a), art. 296¹⁵ lit. b) și lit. o), art. 296⁵ alin. (2), (2¹), (4) și (6), art. 296¹⁸ alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Reprezentantul societății contestă reconsiderarea și reîncadrarea din punct de vedere fiscal ca venituri din salarii a sumei de X lei, din care suma de X lei reprezintă contravaloarea tichetelor cadou distribuite în scop de marketing/promovare a vânzărilor, colaboratorilor persoane fizice angajați la firmele de distribuție cu care SC X SRL avea contract, iar suma de X lei reprezintă contravaloarea tichetelor cadou oferite d-lui PB- administrator persoană juridică, precum și stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unor obligații fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente, în sumă totală de X lei, întrucât, în toată perioada verificată, persoanele fizice cărora le-a acordat tichete cadou nu au fost salariați ai SC X SRL, ci salariați ai angajatorilor/firmelor de distribuție cu care aceasta avea contracte de distribuție, așa cum chiar organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală.

În susținerea contestației se face trimitere la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în legătură cu conceptul de „lucrător” și relația de muncă a acestuia, care a conturat următoarele criterii care permit încadrarea sau, dimpotrivă excluderea din această categorie a unei persoane ce prestează o muncă:

a. Durata- Persoana în cauză- salariatul/lucrătorul, trebuie să desfășoare o activitate o anumită perioadă de timp, în favoarea unei alte persoane (art. 111 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii);

b. Natura oneroasă a relației- Persoana ce desfășoară o activitate primește de la beneficiarul respectivei prestații, în schimbul muncii sale o remunerație (art.10 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii);

c. Gradul de dependență- Persoana ce desfășoară activitatea trebuie să se afle într-un raport de dependență față de beneficiarul muncii, raport ce implică anumite particularități. Astfel, lucrător este persoana ce muncește în favoarea unei alte persoane și sub conducerea acesteia, gradul de dependență determinându-se funcție de condițiile de încadrare, natura funcției care i-a fost încredințată, cadrul în care se exercită aceasta, întinderea atribuțiilor, libertatea lucrătorului de a-și alege intervalul de timp/orarul, locul, conținutul muncii sale și modul în care lucrează, în care își desfășoară activitatea.

De asemenea, reprezentantul societății afirmă că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile din alte surse, în sumă totală de X lei, aferent unei baze

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

impozabile de X lei, prin aplicarea eronată a procedeeleor de calcul instituite de legiuitor prin normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal și prin procedura de inspecție fiscală, respectiv nu au aplicat metoda sutei mărite pentru determinarea bazei impozabile, ci au aplicat cota de impozit direct asupra valorii nete a tichetelor cadou utilizate. Petenta consideră că prin confuzia creată, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul certitudinii impunerii, reglementat prin art. 3 din Legea nr. 571/2003.

În concluzie, societatea consideră că Decizia de impunere nr. F-W/02.04.2021 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-W/02.04.2021, au fost emise fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)-f) din Legea nr. 207/2015, și solicită, în temeiul prevederilor art. 49 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, anularea acestor acte administrativ-fiscale.

II.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/24.02.2021, 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 fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, constând în:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al altor bunuri de uz gospodăresc”- CAEN 4649 și a desfășurat efectiv activitate constând în comerț cu ridicata al altor produse de uz gospodăresc de natura sacilor menajeri, lavete, foliilor de aluminiu, etc.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.02.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021 contestate, organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 10.08.2020-18.11.2020 S.C. X S.R.L. a fost supusă unui control inopinat efectuat de către inspectori din cadrul DRAF 7 Sibiu, la finalizarea căruia a fost întocmit Procesul verbal nr. 29159/18.11.2020, în care au fost consemnate deficiențe referitoare la tratamentul fiscal aplicat tichetelor cadou acordate colaboratorilor de către societatea verificată, perioada supusă controlului inopinat fiind 01.01.2015- 30.06.2020.

Ca urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că în perioada 01.01.2016- 30.11.2020, agentul economic a achiziționat și distribuit tichete cadou în valoare totală de X lei, după cum urmează:

a. Tichete cadou oferite salariaților în perioada 01.01.2016- 30.11.2020 cu diverse ocazii (8 Martie- femeilor, sărbători Pascale, Crăciun) în valoare totală de 201.066 lei, fiind respectate prevederile art. 25 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu privire la încadrarea în cota de 5% din totalul fondului de salarii, coroborat cu prevederile art. 76 alin. (4) lit. a) din același act normativ, în ceea ce privește cuantumul tichetelor acordate și evenimentele pentru care se acordă.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că societatea respectă cadrul general de acordare a acestor tichete salariaților proprii, prevăzut la art. 2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă. Pentru diferența care a depășit valoarea de 150 lei/salariaț a fost calculat atât impozit pe veniturile din salarii, cât și contribuții sociale obligatorii.

b. Tichete cadou oferite d-lui TA în calitate de colaborator și d-lui PB în calitate de administrator, în perioada 01.01.2016- 30.11.2020, în sumă totală de X lei. Contravaloarea acestora a fost tratată diferit de către societate, respectiv, suma de X lei ca și cheltuială nedeductibilă și a fost inclusă în baza impozabilă a impozitului pe profit și suma de X lei, ca și cheltuială deductibilă.

c. Tichete cadou distribuite colaboratorilor persoane fizice (angajați la firmele de distribuție cu care SC X SRL avea contract), considerate de societate ca fiind acordate în scop de marketing, respectiv de promovare a vânzărilor, în valoare totală de X lei.

Având în vedere starea de fapt fiscală reflectată de documentele prezentate, raportată la temeiurile de drept aplicabile acesteia, echipa de control a constatat următoarele:

a) tichetele cadou au fost acordate angajaților firmelor de distribuție în scop de stimulare a vânzărilor. Acordarea acestora s-a desfășurat în mod continuu, ele au fost atribuite în fiecare dintre lunile curpinse în perioada 01.01.2016-30.11.2020;

b) motivarea salariaților firmelor distribuitoare a fost condiționată de îndeplinirea anumitor criterii de performanță în ceea ce privește volumul vânzărilor produselor X SRL, respectiv cote procentuale din volumul vânzărilor, vânzarea unui anumit tip de produs, vânzarea către un anumit număr de clienți. Contravaloarea tichetelor acordate reprezintă, în fapt o formă de remunerare efectivă a prestării unei activități de către persoanele fizice, angajați ai distribuitorilor;

c) conform regulamentelor de organizare a campaniilor bonus prezentate la control, temeiul legal de acordare al tichetelor cadou invocat de operatorul economic este OG nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață, prevederi inaplicabile în cazul programelor „bonus” derulate de X SRL, aceste campanii având în fapt, rol de creare a unui mecanism prin care salariații distribuitorilor care atingeau un volum impus al vânzărilor produselor X SRL, erau remunerați prin tichete cadou;

d) realizarea veniturilor este în fapt o formă de stimulare directă a exercitării muncii în legătură cu activitatea desfășurată de agenții de vânzări ai distribuitorului într-o relație de muncă generată de existența unui contract individual de muncă încheiat între aceștia și angajator (firma de distribuție), chiar și în cazul în care angajatorul este diferit de entitatea de la care persoana fizică primește tichetele cadou;

e) totodată, între SC X SRL, în calitate de plătitor al tichetelor cadou și angajatorii agenților de vânzări, beneficiari ai tichetelor cadou, există relații contractuale, respectiv părțile au încheiat contracte de vânzare-cumpărare, distribuție, astfel că serviciile prestate de salariații distribuitorilor cu care X SRL are încheiate contracte comerciale, sunt direct în beneficiul societății verificate, acordarea tichetelor cadou în condițiile prezentate mai sus întrunind elementele unei relații generatoare de venituri asimilate salariilor.

Referitor la tichetele cadou acordate d-lui TA, în calitate de colaborator și d-lui PB, în calitate de administrator, în perioada 01.01.2016 - 30.11.2020, în sumă totală de X lei, s-a constatat că acestea reprezintă pentru cei doi, în fapt, venituri asimilate salariilor, pentru care se aplică regulile de impozitare prevăzute la art. 76 alin. (2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv, avantaje în bani, potrivit art. 76 alin. (3), lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, neîncadrându-se la excepțiile prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. a).

Având în vedere condițiile care generează aceste venituri, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, organele de control au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea tichetelor cadou către angajații distribuitorilor, respectiv d-lui TA, în calitate de colaborator și d-lui PB în calitate de

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

administrator, ca fiind asimilate avantajelor de natură salarială, în conformitate cu prevederile pct. 12 alin. (2) din H.G. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date în aplicarea art. 76 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Ca urmare a inspecției, a fost stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de X lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale au fost determinate obligații suplimentare de plată, reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de X lei (X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, X lei Contribuția asiguratorie pentru muncă).

II.2 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-W/02.04.2021, 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 fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, compusă din:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-W/02.04.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021 contestate, organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 01.01.2015- 31.12.2015, agentul economic a achiziționat și distribuit tichete cadou în valoare totală de X lei, după cum urmează:

a) Tichete cadou oferite salariaților în perioada 01.01.2015- 31.12.2015 cu diverse ocazii (8 Martie- femeilor, sărbători Pascale, Crăciun, altele) în valoare totală de 16.520 lei, fiind respectate prevederile art. 21, alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu privire la încadrarea în cota de 2% din totalul fondului de salarii, coroborat cu prevederile art. 55 alin. (4) lit. a) din același act normativ, în ceea ce privește cuantumul tichetelor acordate și evenimentele pentru care se acordă.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că societatea respectă cadrul general de acordare a acestor tichete salariaților proprii, prevăzut la art. 2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă. Pentru diferența care a depășit valoarea de 150 lei/salariat a fost calculat atât impozit pe veniturile din salarii, cât și contribuții sociale obligatorii.

b) Tichete cadou oferite d-lui PB, în calitate de administrator, în perioada 01.01.2015- 31.12.2015, în sumă totală de X lei. Contravaloarea acestora a fost tratată de către societate ca și cheltuială nedeductibilă și a fost inclusă în baza impozabilă a impozitului pe profit.

c) Tichete cadou distribuite colaboratorilor persoane fizice (angajați la firmele de distribuție cu care SC X SRL avea contract), considerate de societate ca fiind acordate în scop de marketing, respectiv de promovare a vânzărilor, deductibile la calculul impozitului pe profit, în valoare totală de X lei, pentru care societatea nu a reținut și virat la bugetul de stat impozit/contribuții.

Cu privire la aceste tichete, din analiza documentelor prezentate la control, organele de inspecție fiscală au identificat clauze privind stimularea agenților de vânzări ai distribuitorilor în baza unei scheme de motivare stabilită prin raportare la volumul vânzărilor și/sau a numărului de clienți către care s-au efectuat vânzările de produse din portofoliu X SRL, rezultând astfel că valoarea cumulată a tichetelor cadou primite de fiecare beneficiar în parte este dată de realizările individuale ale fiecărui agent de vânzări, societatea X SRL fiind cea care coordonează în fapt forța de vânzări (agenții) a partenerilor așa cum rezultă din regulamentul X SRL și din informările transmise de societatea verificată către parteneri.

Referitor la tichetele cadou acordate d-lui PB în calitate de administrator, în perioada 01.01.2015 -31.12.2015, în sumă de X lei, s-a reținut că acestea reprezintă în fapt, venituri asimilate salariilor, pentru care se aplică regulile de impozitare în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv, avantaje în bani, potrivit art. 55 alin (3), din Codul fiscal, neîncadrându-se la excepțiile prevăzute la art. 55 alin. (4) lit. h).

Având în vedere condițiile care generează aceste venituri, ca urmare a controlului s-a procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea tichetelor cadou către angajații distribuitorilor, respectiv d-lui PB în calitate de administrator, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, valoarea acestora fiind asimilată avantajelor de natură salarială, în temeiul prevederilor pct. 69 și 70 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date în aplicarea art. 55 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Astfel, veniturile reprezentând contravaloarea tichetelor acordate colaboratorilor, în sumă totală de X lei, ce reprezintă, în fapt, venituri de natură salarială, au fost corectate prin deducerea contribuțiilor la asigurările sociale obligatorii aferente, potrivit prevederilor art. 55 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o bază impozabilă în valoare de X lei, pentru care echipa de control a calculat impozit pe veniturile din salarii, în valoare totală de X lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale au fost determinate obligații suplimentare de plată reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de X lei (X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice).

II.3 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021 și nr. 2203/22.03.2021, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de nedeclarare.

II.4 Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2505/26.05.2021, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021 și

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

declarațiilor depuse de societate, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

A.1) Referitor la obligațiile fiscale aferente anului 2015, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-W/02.04.2021, cauza supusă soluționării este dacă, raportat la data începerii inspecției fiscale, organele de control în mod corect au stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată obligații fiscale pentru această perioadă fiscală, în condițiile în care termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2015 a fost suspendat/prorogat succesiv prin legislația adoptată în condițiile impuse de răspândirea COVID-19.

În motivarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/02.04.2021, societatea invocă împlinirea prescripției pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru exercițiu financiar 2015.

În drept, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente creanțelor fiscale născute în anul 2015, la art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și baza pentru contribuțiile sociale pentru anul 2015, sunt aplicabile dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), care reglementează la art. 91 prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale:

„art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

Totodată, potrivit art. 23 din același act normativ:

„art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) *Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată*”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Aceasta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 118 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

„[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

coroborate cu prevederile art. 123 alin. (2) din același act normativ, care menționează:

„Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control [...]”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **16.03.2021**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-W/02.04.2021.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data la care în speță a intervenit suspendarea, respectiv:

„art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

[...]

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;”

Prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de plată pentru luna ianuarie 2015, potrivit prevederilor art. 57 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2015:

„art. 57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri”.

iar la art. 58 alin. (1) din același act normativ se dispune:

„art. 58 Termenul de plată a impozitului

(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”

De asemenea, în ceea ce privește contribuțiile sociale obligatorii stabilite suplimentar de plată pentru luna ianuarie 2015, potrivit art. 296⁴ alin. (1) lit. u) și art. 296¹⁸ alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

„art. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

[...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

[...]

(9) Contribuțiile sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.”

Astfel, pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente lunii ianuarie 2015, obligația declarativă intervine la data de 25.02.2015, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu acest titlu începe să curgă de la data de 01.01.2016, și se împlineste la 31.12.2020.

Referitor la prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2015, trebuie avut în vedere impactul legislației adoptate în condițiile impuse de răspândirea COVID-19 în materia prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale.

Astfel, în ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale, art. 91 din OG 92/2003/R prevedea că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Or, în contextul crizei coronavirusului, Guvernul a aprobat reguli speciale, extraordinare, aplicabile prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale și prescripției dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale, reguli care au fost stabilite prin OUG nr. 48/2020 din 9 aprilie 2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în MO nr. 319 din 16 aprilie 2020, art. XII alin. (5), termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale fiind suspendat, legiuitorul dispunând că:

„art. XII

[...]

(5) Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut la art. XIII alin. (1).

art. XIII

(1) Aplicarea prevederilor art. XI și XII încetează la 30 de zile de la data încetării stării de urgență.”

Menționăm că, termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din OUG nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale a fost prorogat succesiv, prin art. III alin. (2) din OUG nr. 90/2020 până la data de 25 iunie 2020 inclusiv, prin art. VI din OUG nr. 99/2020, până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv și prin art. 24 alin. (2) din OUG nr. 181/2020, până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv, astfel:

- OUG nr. 90/2020 din 27 mai 2020 art. III alin. (2)

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

www.anaf.ro

„(2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv.”

- OUG nr. 99/2020 din 25 iunie 2020 art. VI

„ (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.”

- OUG 181/ 2020 art. 24 alin. (1)

„(1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, cu modificările ulterioare, precum și termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, astfel cum au fost prorogate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020, precum și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se prorogă până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv.”

Conform prevederilor art. 2554 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, dacă ultima zi a termenului de prescripție este o zi nelucrătoare, termenul se prorogă până la sfârșitul primei zile lucrătoare care îi urmează:

„art. 2554 **Prorogarea termenului**

Dacă ultima zi a termenului este o zi nelucrătoare, termenul se consideră împlinit la sfârșitul primei zile lucrătoare care îi urmează.”

Prin urmare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2015, a fost suspendat/prorogat între momentul instituirii acestor reguli, 16.04.2020, data publicării OUG nr. 48/2020 în Monitorul Oficial și până la sfârșitul primei zile lucrătoare după data de 25 decembrie 2020, respectiv până la **28.12.2020 (256 zile)**.

Ca urmare, toate termenele de prescripție în curs, care s-ar fi împlinit la 31.12.2020 pe codul de procedură fiscală vechi, se prelungesc cu termenul de suspendare de 256 de zile, respectiv până la data de 14 septembrie 2021, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv 16.03.2021, **obligățiile suplimentare de plată de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii pentru anul 2015, stabilite prin Decizia de impunere nr. W/02.04.2021, au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.**

Astfel, referitor la invocarea de către petentă a dispozițiilor art. 117 alin. (1) și art. 122 alin. (7) lit. c), care dispun că:

„art. 117 **Perioada supusă inspecției fiscale**

(1) *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

art. 122 Avizul de inspecție fiscală

(7) *Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

c) *obligățiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*”

organul de soluționare reține că Avizul nr. F-X/12.03.2021 a fost emis cu respectarea prevederilor legale privind prescripția.

În ceea ce privește afirmația petentei că „termenul de prescripție a dreptului de acțiune al organelor fiscale privind orice obligații fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor de asigurări sociale aferente se întinde pe perioada a 5 ani calendaristici calculată până la data respectivă, inclusiv, fapt pentru care dreptul de acțiune poate cuprinde exclusiv perioada 17.03.2016-16.03.2021”, organul de soluționare reține că

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

pentru determinarea termenului de 5 ani legiuitorul nu s-a raportat niciun moment la data începerii inspecției fiscale ci la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

De asemenea, chiar dacă, așa cum precizează petenta, „organele fiscale au luat cunoștință de starea de fapt fiscală privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente înregistrate de societate în evidențele contabile prin declarațiile D112 depuse pentru fiecare perioadă fiscală, la fiecare dată de depunere a acestor declarații”, asta nu înseamnă că termenul de prescripție începe să curgă de la termenul de depunere a declarației D112, dispozițiile legale fiind foarte clare și dispunând, așa cum am arătat anterior, că pentru impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente perioadei 01.01.2015- 30.11.2015 termenul de prescripție începe să curgă la 01.01.2016 și se împlineste în 14 septembrie 2021. Drept urmare la data demarării inspecției fiscale, 16.03.2021, acesta nu se împlinise.

În susținerea contestației, reprezentantul societății invocă prevederile art. 6, 12 și 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora „Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”, iar în cazul în care „prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/ plătitorului”, întrucât „relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință”, dar nu precizează care prevedere legală ar fi neclară.

De asemenea, în motivarea contestației se invocă „principiul puterii lucrului judecat ce impune consecvența în judecată- ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre, așa cum a dispus ÎCCJ prin Decizia nr. 1777/2015 pronunțată în ședința publică din 25 iunie 2015, conform căreia pentru invocarea prezumției de lucru judecat nu este necesară identitatea de părți”. Or, chiar în decizia nr. 21/2020 din 14 septembrie 2020 a ÎCCJ- Completul pentru soluționarea recursului în interesul legii, pronunțată în ședința publică din 14 septembrie 2020 și publicată în Monitorul Oficial nr. 1257 din 18 decembrie 2020, pe care petenta o citează, instanța se raportează, pentru determinarea termenului de prescripție, la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Totodată, se reține că nicio decizie din jurisprudența internă invocată de societate cu privire la prescripție nu a analizat regulile speciale/extraordinare aplicabile prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale și prescripției dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale, care au fost stabilite, în contextul crizei coronavirusului, prin OUG nr. 48/2020, astfel că în speță nu poate fi vorba de puterea lucrului judecat.

Drept urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021, pentru capătul de cerere privind împlinirea prescripției pentru obligațiile fiscale aferente anului 2015 și se va proceda la analiza pe fond a contestației.

A.2) Referitor la afirmația societății contestatăre că actele au fost emise fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)-f) din Legea nr. 207/2015, cauza supusă soluționării este dacă actele administrativ- fiscale contestate au fost întocmite cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, în condițiile în care nu se constată lipsa elementelor obligatorii prevăzute de legiuitor.

În motivarea contestației petenta susține că organele de control au emis actele administrativ-fiscale atacate fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)-f) din Legea nr. 207/2016, respectiv fără a motiva în fapt actul administrativ, obligație procedurală care impune sarcina probării aspectelor de fapt ce stau la baza emiterii sale, conform prevederilor art. 73 alin. (2) și art. 46 din Codul de procedură fiscală.

În drept, în ceea ce privește conținutul și motivarea actului administrativ fiscal, se constată că sunt incidente prevederile art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Se reține deci că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” sunt reglementare prin Ordinul nr. 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

„Formularul ”Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală. [...]

2.1.2. „Motivul de fapt”: se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. „Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în speță, actele administrativ-fiscale analizate sunt **Deciziile de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/24.02.2021** și nr. **F-W/02.04.2021**, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, în baza constatărilor din Rapoartele de inspecție fiscală nr. **F-X/24.02.2021** și nr. **F-W/02.04.2021**. Din analiza acestor decizii se constată că la pct. 2.1.2. „Motivul de fapt” și 2.1.3. ”Temeiul de drept”, precum și în Rapoartele de inspecție fiscală sunt prezentate constatările și concluziile organelor de control, respectiv articolele de lege în baza cărora au fost stabilite obligații de plată suplimentare, astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că actele administrativ-fiscale sunt nemotivate în fapt și în drept.

Faptul că societatea nu este de acord cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv cu motivele de fapt și temeiurile de drept invocate, aceasta nu poate constitui o nemotivare a actului administrativ fiscal contestat.

Referitor la afirmația contestatarii că organele de inspecție fiscală au emis actele administrativ-fiscale contestate fără să înscrie temeiurile de drept în vigoare în perioada verificată pentru obligarea sa la impunerea ca venituri din salarii a tichetelor cadou acordate în campaniile de marketing unor colaboratori cu care nu a avut încheiate raporturi juridice de muncă și că acestea cuprind o motivare eronată (care nu reprezintă o veritabilă motivare, în înțelesul prevederilor Codului de procedură fiscală), reținem că:

- în **Decizia de impunere nr. F-X/24.02.2021**, care a avut ca obiect obligații fiscale aferente perioadei 01.01.2016-30.11.2020, la capitolul „*Temei de drept*” sunt indicate dispozițiile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale Legii nr. 207/2015, care au intrat în vigoare la 01.01.2016 și au produs efecte pe toată perioada verificată, ale HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, ale HG nr. 1317/2006 de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, abrogată de art. 5 din Hotărârea nr. 1045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare și ale HG nr. 1045/2018 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare.

În ceea ce privește sesizarea petentei că organele de inspecție fiscală au invocat, ca temei de drept, prevederile pct. 2.2.-2.3 din H.G. nr. 1317/2006, în care se face referire la Legea nr. 571/2003, organul de soluționare reține că în conformitate cu dispozițiile art. din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„art. 502 *Abrogarea actelor normative*

(1) *La data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă:*

1. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare;*

[...]

(2) *Trimiterile făcute prin alte acte normative la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, se consideră a fi făcute la prezentul cod.*

astfel că după data de 01.01.2016 orice trimitere făcută de H.G. nr. 1317/2006 la Legea nr. 571/2003 se consideră a fi făcută la Legea nr. 227/2015, intrată în vigoare.

- în **Decizia de impunere nr. F-W/02.04.2021** care a avut ca obiect obligații fiscale aferente perioadei 01.01.2015-31.12.2015, la capitolul „*Temei de drept*” sunt indicate dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, ale HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare la data demarării inspecției, ale HG nr. 1317/2006 de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă;

- motivarea petentei că actele administrativ- fiscale cuprind o motivare eronată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, constatându-se ca neadevărată, aspect care va fi clarificat la analiza pe fond a contestației;

astfel că cele două decizii sunt motivate în drept, iar actele normative invocate de către echipa de control pentru motivarea în drept a deciziilor de impunere produc efecte în perioada verificată.

A.3) Referitor la afirmația societății contestatăre că s-a produs o dublă impozitare

În motivarea contestațiilor petenta afirmă că organele de control:

- nu au luat în considerare faptul că a supus contravaloarea tichetelor cadou impozitului pe profit, pe care l-a calculat corespunzător, declarat și plătit, și au calculat pentru aceeași bază impozabilă impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuții de asigurări sociale aferente realizând o dublă impozitare;

- nu au luat în considerare faptul că pentru perioada 01.11.2019- 30.11.2020, a calculat impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X lei, aferent aceleiași baze impozabile în sumă de X lei pentru care echipa de control a determinat impozit pe veniturile din salarii în sumă de X lei, sumă pe care a înregistrat-o corespunzător în evidențele contabile, a declarat-o și plătit-o la bugetul de stat.

Referitor la cele sesizate de petentă, organul de soluționare reține că obiectivul celor două inspecții fiscale desfășurate în perioada 21.01.2021-19.02.2021, respectiv 16.03.2021-30.03.2021, l-a reprezentat verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare, în cuantumul și la termenele prevăzute de lege, a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii și nu a impozitului pe profit sau a impozitului pe veniturile din alte surse.

Se reține deci că organele de control au verificat obligațiile înscrise în Avizele de inspecție fiscală nr. 6/06.01.2021 și nr. 85/12.03.2021, iar prin acestea nu a fost avizată verificarea impozitului pe profit sau a impozitului pe veniturile din alte surse, astfel că aceste obligații nu puteau face obiectul celor două inspecții și nu puteau fi efectuate corecții ale bazei impozabile luate în calcul la stabilirea lor de către petentă.

Astfel, în mod corect prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.02.2021 și nr. F-W/02.04.2021, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare privind impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, pentru perioada ianuarie 2016- noiembrie 2020, respectiv ianuarie 2015-decembrie 2015. În fapt, în cadrul celor două inspecții organele de control nu puteau să revină asupra calculului impozitului pe profit și să reîncadreze suma respectivă drept cheltuielă deductibilă și nici să regularizeze/compenseze sumele plătite eronat de petentă cu titlu de impozit pe veniturile din alte surse cu impozitul pe veniturile din salarii, deoarece aceste impozite nu au făcut obiectul verificărilor, dar petenta are dreptul să efectueze propriile corecții ale declarațiilor depuse la organul competent. De altfel, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.02.2021 echipa de control a reținut „întrucât, agentul economic a calculat și reținut impozit pe venit din alte surse, pentru perioada 01.11.2019-30.11.2020, în valoare totală de X lei, această sumă va fi regularizată/compensată cu impozitul pe venituri asimilate salariilor deoarece din reîncadrarea tranzacțiilor aceasta nu mai este datorată.”

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

*„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*

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

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.

Într-adevăr, așa cum afirmă petenta, organele de control trebuiau:

1. să stabilească starea de fapt fiscală reală, conform art. 113 din Codul de procedură fiscală;
2. să determine corect materia impozabilă;
3. să verifice exactitatea și corectitudinea tratamentului fiscal aplicat de societate cheltuielilor cu tichetele cadou utilizate;
4. să verifice quantumul obligațiilor fiscale calculate de societate aferent acestora, declararea și plata obligațiilor fiscale respective;
5. să stabilească corect tratamentul fiscal aplicabil acestor cheltuieli cu tichetele cadou, având în vedere doar prevederile legislației fiscale și respectând fondul economic al operațiunilor efectuate de societate, fără ca tratamentul fiscal aplicat să fie influențat de faptul că operațiunile efectuate îndeplineau sau nu cerințele altor prevederi legale fără caracter fiscal și
6. în situația în care au apreciat că societatea a aplicat un tratament fiscal incorect din punct de vedere al legislației fiscale aplicabile în perioada verificată, organele de inspecție fiscală erau obligate să procedeze la corectarea stării de fapt fiscale constatate, stabilirea noii materii impozabil, aplicarea tratamentului fiscal corect, calcularea corectă a noii baze de impunere și a noilor creanțe fiscale, calcularea diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată și plătită de către societate,

dar inspectorii fiscali puteau efectua aceste verificări și corecții doar asupra obligațiilor fiscale avizate, respectiv care erau obiectul inspecției fiscale, în speță asupra impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii.

În ceea ce privește precizarea contestatarei că organele de inspecție fiscală erau obligate să respecte prevederile art. 14 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv să stabilească tratamentul fiscal corect 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, în speță dacă operațiunea de utilizare a tichetelor cadou în campania de marketing a respectat prevederile Legii nr. 193/2006/Legii nr. 165/2018, sau ale normelor metodologice de aplicare a acestora, se reține că petenta nu a fost sancționată pentru neîndeplinirea anumitor prevederi din Legea nr. 193/2006 sau Legea nr. 165/2018, ci pentru că documentele prezentate pentru a se justifica decărcarea din gestiune a tichetelor cadou, a reieșit că acestea reprezintă venituri de natură salarială care se impozitează conform prevederilor art. 55 alin. (3) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/ art. 76 alin. (3) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare.

Faptul că organele de control au indicat în cauză și prevederile Legii nr. 193/2006/Legii nr. 165/2018, sau ale normelor metodologice de aplicare a acestora, nu presupune că aceștia „au încălcat orice temei de drept procedural pentru a stabili în sarcina subscrisei obligații suplimentare de plata privind impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile de asigurări sociale aferente,” așa cum susține petenta, referirea la aceste dispoziții legale fiind efectuată pentru a se prezenta cadrul legal pentru utilizarea acestor bonuri cu valoare și scopul în care legiuitorul a dispus că pot fi utilizate acestea.

În susținerea contestației petenta afirmă că legiuitorul a inclus generic în categoria veniturilor din salarii „tichete cadou acordate potrivit legii”, prin prevederile art. 76 alin. (3) lit. h), explicitând exceptarea din destinațiile reglementate „potrivit legii” a celor „prevăzute la alin. (4) lit. a)” și că singurele precizări privind tichetele cadou oferite în cadrul campaniilor de marketing au fost făcute de legiuitor în perioada verificată prin H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta consideră că H.G. nr. 1/2016, fiind un act normativ cu caracter secundar potrivit prevederilor Legii nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, nu poate adăuga la legea de baza, ci doar să explicitizeze aplicarea acesteia pe înțelesul contribuabililor, întrucât, prin prevederile art. 4 alin. (3) și art. 77 din legea invocată, legiuitorul a dispus expres că actele normative date în executarea legilor, se emit numai pe baza și în executarea legilor în limitele și potrivit normelor care le ordonă.

Cu privire la aceste susțineri ale petentei, se reține că Constituția, legea supremă în România, consacră la art. 1 alin. (4) principiul separării puterilor în stat: “(4) Statul se organizează potrivit principiului separației și echilibrului puterilor - legislativă, executivă și judecătorească - în cadrul democrației constituționale”. Conform acesteia, Guvernul, parte a puterii executive în România, adoptă hotărâri și ordonanțe (art. 108 alin. (1) din Constituția României- „(1) Guvernul adoptă hotărâri și ordonanțe.”). Mai mult, **hotărârile Guvernului României sunt emise, conform prevederilor art. 108 alin. (2) din Constituția României, pentru organizarea executării legilor- “(2) Hotărârile se emit pentru organizarea executării legilor”.**

În speță, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au fost aprobate prin **Hotărârea de Guvern nr. 1/2016, pentru organizarea executării (aplicarea) Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal** și nu pentru interpretarea legislativă a sensului unor norme legale, așa cum greșit a reținut contestatara, care invocă aplicabilitatea, în acest caz, a prevederilor art. 69 din Legea nr. 24/2000 și art. 9 alin. (1) din Codul Civil, **pentru că nu Parlamentul este cel care pune în executare legea adoptată, ci Guvernul.**

De altfel, H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a fost adoptată de Guvernul României în temeiul prevederilor art. 108 (Actele Guvernului) din Constituția României, republicată, și a art. 1 alin. (1) și art. 5 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în baza proiectului inițiat de Ministerului Finanțelor Publice.

Astfel, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la art. 1 alin. (1) și art. 5 alin. (3) stipulează următoarele:

- art. 1 alin. (1): **“Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în**

aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

- art. 5 alin. (3): **„Normele metodologice sunt aprobate de Guvern, prin hotărâre, și sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I.”**

Prin urmare, nu poate fi reținută excepția de nelegalitate invocată de contestatară, elaborarea H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal efectuându-se cu respectarea prevederilor Legii nr. 24/2000 privind Normele de tehnică legislativă și a prevederilor H.G. nr. 591/2009 pentru aprobarea Regulamentului privind procedurile, la nivelul Guvernului, pentru elaborarea, avizarea și prezentarea proiectelor de documente de politici publice, a proiectelor de acte normative, precum și a altor documente, în vederea adoptării/aprobării.

În motivarea contestației, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au produs „niciun mijloc de proba legal” și că „toate mijloacele de probă administrate de organele fiscale prin încălcarea procedurii fiscale în efectuarea acestei acțiuni de inspecție fiscală, nu pot fi considerate mijloace de proba legale”, or, cât privește lipsa probelor care să susțină afirmațiile organelor fiscale, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date internă a ANAF și documentele puse la dispoziție de reprezentanții societății, respectiv explicațiile scrise, documentele și evidențele financiar-contabile prezentate de petentă la control.

Astfel, în motivarea deciziilor inspectorii fiscali fac referire la o serie de documente din evidențele contabile ale societății, precum și la documente pe care petenta i le-a pus la dispoziție, iar din constatările proprii asupra documentelor puse la dispoziție de reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, fiind respectate prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

„art. 4 Principiul legalității

(1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.

(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.

art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate

cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

art. 55 Mijloace de probă

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/ plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru

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

determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, cu respectarea principiului bune credințe în relația cu contribuabilul, precum și de a-și motiva actele administrativ fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Contribuabilul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate. El are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil. Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare.

În ceea ce privește afirmațiile contestate că:

- organele de control au încălcat prevederile art. 12 din Legea nr. 207/2015, conform căruia „*buna-credință a contribuabililor se prezumă*”, au încălcat principiul „*actor incumbit probatio*” reglementat prin art. 249 din Noul Cod de Procedură Civilă, conform căruia „*Cel care face o susținere trebuie să o dovedească*”;

- organele de control nu au respectat principiul bune credințe în raporturile fiscale, ignorând jurisprudența CJUE și cea internă ca temei de drept al stabilirii impozitelor și taxelor datorate din activitatea economică desfășurată, și au manifestat rea-credință, reîncadrând contravaloarea tichetelor cadou în categoria veniturilor din salarii, ceea ce a dus astfel la dubla impozitare a tichetelor;

- conform art. 15 din Codul Civil „*niciun drept nu poate fi exercitat ... într-un mod excesiv și nerezonabil, contrar buniei-credințe*”, iar CJUE a statuat în cauza nr. C-157/96 că „*...principiul proporționalității impune ca actele instituțiilor să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar în scopul realizării obiectivelor urmărite*”;

organul de soluționare reține că potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art. 14 alin. (2) din Legea nr. 287/2009R privind Codul civil, buna-credință se prezumă, iar reaua-credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatară. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței.

Astfel, susținerile petentei cum că ar fi fost încălcate prevederile de ordin procedural nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, constatându-se neîntemeiate.

A.4) Referitor la solicitarea petentei de anulare a Deciziilor de impunere nr. F-X/24.02.2021 și nr. F-W/02.04.2021, în temeiul prevederilor art. 49 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor

În cauză, cu privire la cele afirmate de petentă, se reține că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei

împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

[...]

(3) *Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile.*”

Prin urmare, numai actul administrativ fiscal emis cu încălcarea prevederilor privind competența, sau din care lipsesc numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, obiectul actului administrativ sau semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului, nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C, Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130). Or, așa cum am arătat anterior, criticile petentei privind procedura de control nu sunt susținute în fapt și în drept, astfel că nu poate fi discutată nici anulabilitatea actului administrativ fiscal.

În concluzie, în speță, nu poate fi vorba de nulitatea actelor emise în urma inspecțiilor fiscale, câtă vreme acestea conțin elementele obligatorii prevăzute de legea fiscală, sunt emise de organul competent, nu sunt afectate de o gravă și evidentă eroare, iar criticile petentei cu privire la eventuale încălcări ale prevederilor legale privind procedura de desfășurare a inspecției fiscale se constată nefondate, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În concluzie, întrucât argumentele de ordin procedural nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestațiilor, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.

B. Aspecte privind fondul

B.1. Referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de 663.093 lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.02.2021 și la obligațiile fiscale în sumă totală de 119.440 lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-W/02.04.2021, reprezentând:

- Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor (X lei);
- Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator (X lei);
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați (X lei);
- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (X lei);
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (X lei);
- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (X lei);
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (1X lei);
- Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator (X lei);
- Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați (X lei);
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice (X lei);

□ Contribuția asiguratorie pentru muncă X lei.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate în susținere nu sunt de natură să contrazică și să combată cele constatate de echipa de inspecție fiscală.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.02.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021 contestate, în perioada 21.01.2021-19.02.2021, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente perioadei 01.01.2016-30.11.2020, fiind determinat un fond de salarii suplimentar în sumă totală de X lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de X lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X lei.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-W/02.04.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021 contestate, este menționat că în perioada 16.03.2021-30.03.2021 organele de control au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, având ca obiect impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii aferente perioadei 01.01.2015-31.12.2015, fiind determinat un fond de salarii suplimentar în sumă totală de X lei, pentru care s-a stabilit în sarcina societății X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale obligatorii în sumă totală de X lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X lei.

Astfel, din verificările efectuate s-a constatat că:

- în perioada 01.01.2016- 30.11.2020, agentul economic a achiziționat și distribuit tichete cadou în valoare totală de X lei, colaboratorilor persoane fizice (angajați ai firmelor de distribuție cu care SC X SRL avea contract), considerate de societate ca fiind acordate în scop de marketing, respectiv de promovare a vânzărilor. De asemenea, au fost oferite tichete cadou d-lui TA, în calitate de colaborator, în sumă totală de X lei;

- în perioada 01.01.2015- 31.12.2015, agentul economic a achiziționat și distribuit tichete cadou în valoare totală de X lei, colaboratorilor persoane fizice (angajați ai firmelor de distribuție cu care SC X SRL avea contract), considerate de societate ca fiind acordate în scop de marketing, respectiv de promovare a vânzărilor.

Din analiza documentelor prezentate la control și a explicațiilor scrise formulate de reprezentantul societății, echipa de control a constatat că tichetele cadou au fost acordate salariaților societăților care distribuie/vând produse X SRL, pentru stimularea vânzărilor, proporțional cu volumul vânzărilor realizate de fiecare participant. Condițiile de acordare a tichetelor cadou au fost prevăzute în „Regulamentul programului BONUS pentru stimularea vânzărilor X SRL”, întocmit de societate pentru perioada 15.09.2014-01.07.2018 și pentru perioada 02.07-2018-prezent. Regulamentele au aceleași prevederi, diferența constând în completarea gamei de produse și stipulează următoarele:

- programul bonus de stimularea vânzărilor este organizat de X SRL;

- scopul acestui regulament este de a trasa principiile și condițiile generale/specifice pentru aplicarea regulamentului cu privire la organizarea, desfășurarea, acordarea și plata premiilor programului bonus pentru stimularea vânzărilor tuturor produselor aflate în portofoliul X SRL. Programul Bonus este plătit după îndeplinirea condițiilor stabilite de reprezentantul X pentru forța de vânzări a clienților X, persoane juridice, specific zonei portofoliului de produse și a punctelor de distribuție și constituie o remunerație suplimentară atribuită pentru realizarea convenției lucrative al cărei obiect este efectuarea serviciilor de stimulare a vânzărilor, promovare și publicitate, marketing și dezvoltare a mărcilor X SRL în activitatea lor profesională;

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

www.anaf.ro

- programul este realizat în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață;
- în programul Bonus sunt incluse toate articolele din portofoliul X SRL (...) precum și mărcile viitoare ce vor intra în portofoliu;
- managerul de vânzări din zonele prestabilite de către X SRL, respectiv Zona Centru, Zona Vest, Zona Nord- Est, Zona Sud -Vest, Zona Sud-Est numit în cauză reprezentant X SRL, stabilește desfășurarea activității de stimulare a vânzărilor produselor printr-o notificare scrisă către forțele de vânzări ale clienților X SRL, persoane juridice, ce desfășoară activități în domeniul distribuției;
- managerul de vânzări stabilește diferite criterii și obiectivele ce vor susține buna desfășurare a programului BONUS, respectiv, premiile pentru participanți;
- criteriile și condițiile vor fi cu precădere pentru stimularea vânzărilor X SRL prin stabilirea unei valori de vânzare totale, a anumitor produse, a unui produs, accesarea unui număr de clienți, vânzarea unor produse specifice sau promovarea și dezvoltarea unei game de mărci de produse;
- managerul va delimita perioada de desfășurare a diferitelor activități de stimulare în cadrul notificării înaintate către forța de vânzări a clienților X SRL;
- premiile și remunerațiile vor fi plătite în tichete cadou ce le revin participanților îndreptățiți și rezultă din îndeplinirea criteriilor și a condițiilor stabilite de convenția încheiată de managerul de vânzări, reprezentant X SRL, cu participanții;
- plata programului bonus se va face în conformitate cu condițiile descrise în notificarea respectivă, după îndeplinirea cerințelor stipulate și după încheierea perioadei de prestare a serviciilor;
- în cazul în care organizatorul constată că un câștigător nu a îndeplinit și/sau nu a respectat condițiile stipulate de prezentul regulament, organizatorul își rezervă dreptul de a suspenda/anula oricând drepturile și beneficiile ce revin câștigătorului, fără ca organizatorul să datoreze vreo despăgubire sau plată respectivului câștigător.

Organele de control menționează că Notificările înaintate de managerul de vânzări către forța de vânzări a clienților X SRL cuprind criteriile în baza cărora se acordă bonusurile, care constau în tichete cadou, acestea fiind acordate într-un anumit procent din vânzările realizate de fiecare agent, din care se exemplifică: pentru luna iunie 2018 în notificarea transmisă se menționează că X SRL va organiza o acțiune de promovare prin motivarea forței de vânzări prin acordarea unui bonus de 3% din vânzările fiecărui agent care va îndeplini criteriile: vânzarea produselor X SRL în valoare de minim 1.000 lei și vânzarea foliilor de aluminiu în 50% din clienții activi ai fiecărui agent de vânzări.

S-a constatat că operatorul economic verificat acordă lunar aceste tichete cadou, salariaților societăților distribuitoare, pe bază de procese verbale de predare-primire a tichetelor cadou către societatea distribuitoare și de tabele nominale în care sunt înscrise date cu privire la numele și prenumele angajatului, CNP-ul, valoarea tichetelor cadou, data acordării, precum și semnătura angajatului.

Astfel, din analiza documentelor prezentate la control au fost identificate clauze privind stimularea agenților de vânzări ai distribuitorilor în baza unei scheme de motivare stabilită prin raportare la volumul vânzărilor și/sau a numărului de clienți către care s-au efectuat vânzările de produse din portofoliu X SRL, organele de inspecție fiscală ajungând la concluzia că acordarea acestor tichete cadou a fost condiționată de realizarea unui anumit obiectiv, respectiv a unor indicatori de performanță în legătură cu îndeplinirea atribuțiilor de serviciu ce reveneau persoanelor fizice în cadrul relațiilor de muncă, vânzatori ai societăților comerciale și agenți, directori și supervizori ai societăților comerciale de distribuție cu care S.C. X S.R.L. are încheiate contracte de distribuție, societatea X SRL fiind cea care coordonează în fapt forța de vânzări a partenerilor (agenții) așa cum rezultă din Regulamentul prezentat și din informațiile transmise de societatea verificată către parteneri.

Practic, acordarea acestor tichete cadou, astfel cum rezultă din documentele întocmite și prezentate de societate privind organizarea și derularea campaniilor respective, reprezintă o formă de stimulare a vânzărilor, directă sau indirectă, a persoanelor fizice respective în exercitarea activității desfășurate de acestea, urmare contractelor de vânzare cumpărare și distribuție încheiate între SC X SRL, entitatea care a acordat tichete cadou și societățile comerciale care au calitatea de angajator pentru persoanele fizice respective, valoarea cumulată a tichetelor cadou primite de fiecare beneficiar în parte fiind dată de realizările individuale ale fiecărui agent de vânzări.

În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicat tichetelor cadou acordate salariaților partenerilor (societăți de distribuție a produselor X SRL) organele de control sesizează următoarele:

- în perioada 01.01.2015-31.10.2019 contravaloarea acestora a fost tratată ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, astfel cum rezultă din registrul de evidență fiscală și declarațiile 101 privind impozitul pe profit depuse de societate la organul fiscal;
- în perioada 01.11.2019-30.11.2020 societatea a procedat la reținerea la sursă a impozitului pe veniturile din alte surse, în cotă de 10% aplicată asupra contravalorii tichetelor cadou acordate. Impozitul calculat a fost raportat în declarația 100 lunar și în declarația 205 Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă pe beneficiar de venit (pentru anul 2019). Totodată, contravaloarea tichetelor cadou acordate a fost tratată ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Referitor la tichetele cadou acordate d-lui TA, în calitate de colaborator în perioada 01.01.2016-30.11.2020, în sumă totală de X lei, s-a constatat că acestea reprezintă pentru acesta, în fapt, venituri asimilate salariilor, pentru care se aplică regulile de impozitare prevăzute la art. 76 alin. (2) lit. s) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv, avantaje în bani, potrivit art. 76 alin. (3), lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, neîncadrându-se la excepțiile prevăzute la art. 76 alin. (3) lit. h).

Având în vedere condițiile care au generat aceste venituri pentru persoanele fizice care le-au încasat, organele de control au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea tichetelor cadou către angajații distribuitorilor, respectiv d-lui TA, în calitate de colaborator conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, ca fiind asimilate avantajelor de natură salarială, în temeiul prevederilor pct. 70 lit. i) din HG 44/2004 date în aplicarea art. 55 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 12 alin. (2) din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date în aplicarea art. 76 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Drept urmare, veniturile reprezentând contravaloarea tichetelor acordate colaboratorilor, în sumă totală de X lei (X lei în perioada 01.01.2016-30.11.2020+ X lei în perioada 01.01.2015-31.12.2015), au fost corectate prin deducerea contribuțiilor la asigurările sociale obligatorii aferente, potrivit prevederilor art. 78 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o bază impozabilă în valoare de X lei (X lei în perioada 01.01.2016-30.11.2020+ X lei în perioada 01.01.2015-31.12.2015), pentru care echipa de control a calculat impozitul pe veniturile din salarii, în sumă totală de X lei (X lei în perioada 01.01.2016-30.11.2020+ X lei pentru anul 2015).

În drept, în perioada 01.01.2015- 31.12.2015 sunt aplicabile dispozițiile art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k), alin. (3) lit. h) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar de la 01.01.2016 produc efecte prevederile art. 76 alin. (1), alin. (2) lit. s), alin. (3) lit. h) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare, unde se precizează:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 55 Definierea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

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

[...]

h) tichete-cadou acordate potrivit legi.

(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.”

Normele de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004

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

[...]

i) tichetele cadou acordate potrivit legii, indiferent dacă acestea sunt acordate potrivit destinației și cuantumului prevăzute la art. 55 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 76 Definierea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

(3) Avantajele, în bani sau în natură, primite în legătură cu o activitate menționată la alin.

(1) și (2), precum și cele primite de la terți ca urmare a unei relații contractuale între părți, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), includ, însă nu sunt limitate la:

[...]

h) bilete de valoare sub forma tichetelor cadou acordate potrivit legii, cu excepția destinațiilor și limitelor prevăzute la alin. (4) lit. a), tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor de creșă și tichetelor culturale, acordate potrivit legii.

(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere/adopecție, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură, inclusiv tichete cadou, oferite salariaților, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern.(...)

În cazul cadourilor în bani și/sau în natură, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori, veniturile sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai jos, nu depășește 150 lei:

(i) cadouri oferite angajaților, precum și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase;

(ii) cadouri oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie;

(iii) cadouri oferite angajaților în beneficiul copiilor minori ai acestora cu ocazia zilei de 1 iunie.”

Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016

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

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

[...]

e) cadourile, inclusiv tichetele cadou primite cu diverse ocazii, cu excepția celor menționate la art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

14. (1) Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Astfel legiuitorul a prevăzut că la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele, în categoria avantajelor în natură fiind incluse biletele de valoare sub forma tichetelor cadou primite de persoana fizică și că nu se încadrează în categoria veniturilor de natură salarială și nu intră în baza de calcul a obligațiilor sociale aferente cadourile oferite în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie, în limita a 150 lei pentru fiecare persoană în parte și pentru fiecare ocazie. De asemenea, se reține că venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

Într-adevăr, așa cum afirmă și petenta, prevederile art. 61 și art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, fac referire, *expresis verbis*, la veniturile persoanelor fizice, nu la veniturile persoanelor juridice, dar în conformitate cu dispozițiile art. 78 din același act normativ: „(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.” astfel că era obligația persoanei juridice să rețină la sursă impozitul pe venitul asimilat salariilor.

În speță, se mai rețin 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, conform cărora:

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.***

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

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

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. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, legiuitorul a prevăzut că biletele de valoare se acordă angajaților pentru cheltuieli sociale 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 ca scop că pot fi acordate tichete cadou în vederea premierii acelor angajați ai distribuitorilor care și-au îndeplinit obiectivele de vânzare de produse.**

În fapt, în speță, așa cum reiese din Notificările înaintate de managerul de vânzări către forța de vânzări a clienților X SRL, care cuprind criteriile în baza cărora se acordă bonusurile, care constau în tichete cadou, acestea sunt acordate într-un anumit procent din vânzările realizate de fiecare agent care îndeplinește criteriile, din care exemplificăm: pentru luna iunie 2018 în notificarea transmisă se menționează că X SRL va organiza o acțiune de promovare prin motivarea forței de vânzări prin acordarea unui bonus de 3% din vânzările fiecărui agent care va îndeplini criteriile: vânzarea produselor X în valoare de minim 1.000 lei și vânzarea foliilor de aluminiu la 50% din clienții activi ai fiecărui agent de vânzări. Operatorul economic verificat acorda lunar aceste tichete cadou, salariaților societăților distribuitoare, pe bază de procese verbale de predare- primire a tichetelor cadou către societatea distribuitoare și de tabele nominale în care sunt înscrise date cu privire la numele și prenumele angajatului, CNP-ul, valoarea tichetelor cadou, data acordării, precum și semnătura angajatului.

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 cauză, trebuie avute în vedere considerentele care au stat la baza elaborării actelor normative care reglementează condițiile de acordare a tichetelor cadou. 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 condiționarea acordării tichetelor cadou de realizarea prestarea unor servicii în schimb, sau utilizarea tichetelor cadou în vederea premierii acelor angajați ai distribuitorilor care și-au îndeplinit obiectivele de vânzare de produse, aceasta nefiind o activitate de marketing ci de acordare de bonusuri pentru vânzări.

Din documentele la dosar se constată că în perioada ianuarie 2015-noiembrie 2020 societatea verificată a achiziționat tichete cadou, în valoare totală de X lei (X lei în perioada 01.01.2016-30.11.2020+ X lei în perioada 01.01.2015-31.12.2015), care au fost acordate lună de lună, pentru premiarea acelor salariați ai distribuitorilor care au avut rezultate în vânzarea de produse.

Potrivit explicațiilor formulate în scris de către dl. N Traian- împuternicit să reprezinte societatea în timpul inspecției fiscale, tichetele cadou oferite persoanelor fizice, angajați ai societăților de distribuție cu care X SRL are contracte de distribuție, au fost acordate în scop de marketing, pentru stimularea vânzărilor, promovarea de produse. De asemenea, în contestație se afirmă că aceste campanii de marketing „au ca scop creșterea vânzărilor contribuabililor, iar alegerea modului de desfășurare este, exclusiv, la dispoziția celor care le desfășoară, organele de inspecție fiscală nefiind în măsură/abilitate prin lege să impună faptul ca destinatarii acelor tichete cadou trebuie să fie consumatorii finali sau alte persoane de pe rețea”.

Or, sumele aferente tichetelor cadou acordate salariaților distribuitorilor nu se încadrează în categoria cheltuielilor de marketing, cum susține reprezentantul SC X SRL, întrucât societatea nu acordă tichetul unui client/potențial pentru a-și promova produsele, beneficiarii fiind alte persoane decât clienții finali, în fapt, sumele acordate de către societate în funcție de volumul produsele pe care le vând angajații distribuitorilor, fiind o recunoaștere a eficienței și competitivității profesionale a angajaților partenerilor-revânzători, generate de activitatea dependentă desfășurată de aceștia.

În speță este relevant și faptul că X SRL acorda anagajaților societăților comerciale parteneri tichete cadou lună de lună, în funcție de munca prestată, astfel că aceste venituri au pentru beneficiari caracter de regularitate și de remunerație salarială, tichetele cadou

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

reprezentând în această situație, a distribuirii lor cu regularitate aceluiași persoane, **avantaje salariale** pentru care se datorează, așa cum a dispus legiuitorul, contribuții sociale obligatorii și impozit pe venit.

În acest sens se rețin cele precizate în adresa nr. 751496/14.01.2020 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv:

”În cazul în care, în funcție de condițiile care generează veniturile, acordarea tichetelor cadou îmbracă forma veniturilor din salarii, acestea sunt asimilate avantajelor în natură și sunt aplicabile prevederile corespunzătoare veniturilor din salarii și asimilate prevăzute la cap. III- Venituri din salarii și asimilate salariilor din cuprinsul titlului IV- Impozitul pe venit și cele corespunzătoare din cuprinsul titlului V-Contribuții sociale obligatorii din Codul fiscal.

Astfel, veniturile pot fi încadrate în conformitate cu pct. 12 alin. (2) din normele metodologice date în aplicarea art. 76 alin. (3) din Codul fiscal, ca fiind avantaje de natură salarială. (...)

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, reiterăm prevederile art. 11 din Codul fiscal care instituie în materie fiscală principiul potrivit căruia pentru stabilirea unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

În contestația formulată, se subliniază faptul că persoanele fizice cărora le-au fost acordat tichete cadou în scop de marketing/promovare a vânzărilor, **nu au fost salariați ai SC X SRL**, ci salariați ai firmelor de distribuție cu care aceasta avea contracte de distribuție, petenta considerând că prin tratamentul fiscal adoptat organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 1 și art. 10 din Legea nr. 53/2003/R privind Codul muncii, coroborate cu jurisprudența instanțelor de judecată interne și ale Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În susținere contestatara afirmă că generic, raportul juridic de muncă reprezintă totalitatea relațiilor care se formează între oameni în procesul muncii, trăsătura caracteristică esențială a raportului juridic de muncă fiind particularitatea că o persoană îndeplinește, într-o anumită perioadă, pentru o altă persoană și sub îndrumarea acesteia, prestații în schimbul cărora primește o remunerație (cauzele conexate C-22/08 și C-23/08, pct. 26) precum și un mod specific de subordonare a persoanei fizice față de persoana în folosul căreia prestează munca. Subordonarea caracteristică pentru raportul juridic de muncă implică faptul că persoana fizică ce prestează munca nu are, ca principiu, libertatea de a-și organiza singură munca, prestarea muncii realizându-se în cadrul organizatoric predeterminat și în timpul programului de muncă stabilit de persoana în folosul căreia se prestează munca.

Petenta face trimitere și la Directiva 1999/70/CE a Consiliului din 28 iunie 1999 privind Acordul-cadru cu privire la munca pe durată determinată, încheiat între CES, UNICE și CEEP, unde „lucrătorul pe durată nedeterminată” este definit drept „un lucrător care are un contract sau un raport de muncă pe durată nedeterminată, ținându-se seama de calificare sau competențe”, în timp ce „lucrătorul pe durată determinată” este definit ca fiind „o persoană care are un contract sau un raport de muncă pe durată determinată, încheiate direct între angajator și lucrător, în care încetarea contractului sau a raportului de muncă este determinată de condiții obiective” și la jurisprudența CJUE potrivit căreia definiția noțiunea de lucrători cuprinde toți lucrătorii care au un contract de muncă sau un raport de muncă, definite în legislația, convențiile colective sau practicile în vigoare în fiecare stat membru, și susține că conceptul de „lucrător” și relația de muncă a acestuia a conturat următoarele criterii care permit încadrarea sau, dimpotrivă excluderea din această categorie a unei persoane ce prestează o muncă:

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

www.anaf.ro

a. **Durata**- Persoana în cauză- salariatul/lucrătorul, trebuie să desfășoare o activitate o anumită perioadă de timp, în favoarea unei alte persoane (art. 111 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii);

b. **Natura oneroasă a relației**- Persoana ce desfășoară o activitate primește de la beneficiarul respectivei prestații, în schimbul muncii sale o remunerație (art.10 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii);

c. **Gradul de dependență**- Persoana ce desfășoară activitatea trebuie să se afle într-un raport de dependență față de beneficiarul muncii, raport ce implică anumite particularități.

Or, așa cum este precizat în „Regulamentul programului avantaj”:

– art. 5, pct. (4) „*premiile și remunerațiile vor fi plătite în tichete cadou ce le revin participanților îndreptățiți și rezultă din îndeplinirea criteriilor și a condițiilor stabilite de convenția încheiată de managerul de vânzări, reprezentant X SRL, cu participanții*”;

– art. 5, pct (5) „*plata programului Avantaj se va face în conformitate cu condițiile descrise în notificarea respectivă, după îndeplinirea cerințelor stipulate și după încheierea perioadei de prestare a serviciilor*”;

astfel că sunt îndeplinite criteriile pentru ca o persoană să fie încadrată în conceptul de „lucrător” conform jurisprudenței CJUE, la care petenta face referire: **durata**, respectiv este prevăzută o perioadă în care personalul trebuie să atingă anumite obiective pentru a fi remunerați, de aici rezultând și **natura oneroasă a relației**. În ceea ce privește **gradul de dependență**, acesta este probat de faptul că reprezentantul SC X SRL este cea care stabilește criteriile și obiectivele pe care trebuie să le îndeplinească un participant și verifică îndeplinirea acestor obiective înainte de a acorda remunerația.

Totodată, se reține că pentru identificarea regimului fiscal aplicabil se impune examinarea condițiilor în care persoana fizică realizează veniturile, astfel încât să se stabilească dacă acestea rezultă sau nu dintr-o relație generatoare de venituri din salarii, **inclusiv în absența unui contract individual de muncă**. În acest caz, trebuie analizată modalitatea de acordare a tichetelor cadou din următoarele perspective:

- Condiționarea de realizarea unui anumit obiectiv sau a unor indicatori de performanță, în legătură cu îndeplinirea atribuțiilor de serviciu ce revin persoanei fizice în cadrul relației de muncă;
- Realizarea veniturilor este în fapt o formă de stimulare, directă sau indirectă, a exercitării muncii în legătură cu activitatea desfășurată de persoana fizică într-o relație de muncă generată de existența unui contract individual de muncă încheiat între persoana fizică și angajator, inclusiv în cazul în care angajatorul este diferit de entitatea de la care persoana fizică primește tichetele cadou și/sau de existența unei relații contractuale între angajator și entitatea care acordă tichetele cadou, care menționează sau nu o prevedere contractuală referitoare la acordarea acestora;
- Realizarea veniturilor este în fapt o formă de remunerare efectivă a prestării unei activități de către persoana fizică, care intră în sfera legislației muncii sau a altor prevederi legale incidente;
- Alte elemente legate de modalitatea de desfășurare a activității, ce pot fi caracteristice unei relații de muncă, și care ar genera o încadrare în categoria veniturilor din salarii sau asimilate salariilor (de exemplu locul unde se desfășoară activitatea, programul de lucru, baza, materială utilizată).

În speță, urmare a acestei analize, se constată următoarele:

a) Persoanele fizice care au primit tichetele cadou se află într-o relație dependentă cu distribuitori ai societății verificate, relație de dependență de care beneficiază și SC X SRL, respectiv persoanele fizice care au primit tichetele cadou nu dispun de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru, și nu dispun de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii, acestea fiind încadrate la funcția de bază ca

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

salariat al unui distribuitor al societății verificate. În fapt, campaniile organizate de petentă se adresează doar „**forței de vânzări a clienților X, persoane juridice, ce desfășoară activități în domeniul distribuției**”, fiind țarhetat doar personalul care avea atribuții identice cu cele pe care trebuiau să le desfășoare și în interesul X SRL. **Prin faptul că aceste persoane se află într-o relație dependentă cu distribuitori ai societății verificate, pe poziții din sfera vânzărilor, petenta avea garanția locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru. În speță, societatea a recompensat personalul distribuitorilor săi, pentru munca depusă conform sarcinilor de serviciu pe care și le-a asumat față de angajatorul său și față de sine prin convențiile încheiate, respectiv pentru prestarea de servicii în beneficiul său așa cum rezultă și din „Regulamentul programului Avantaj” în care se face referire la o perioadă de „prestare a serviciilor”. În consecință, având în vedere și faptul că sumele sunt plătite cu regularitate, că persoanele care le primesc nu au calitatea de consumator final al produselor și sunt condiționate de „prestarea unor servicii” (nu „gratuit”), aceste sume nu se pot califica drept cheltuieli de marketing, valoarea lor având natură salarială.**

În fapt, specific locurilor de muncă în vânzări este un salariu fix, la care se adaugă lunar bonusuri în funcție de performanțele realizate de fiecare angajat în parte, sume care reprezintă conform legii avantaje de natură salarială și pe care angajatorul are obligația să le includă în câștigul brut realizat din salarii și în veniturile asimilate salariilor. În speță, se reține că prin practica adoptată de anumite societăți comerciale, bonusurile din vânzări au fost transferate din sarcina angajatorului în sarcina furnizorilor acestuia, cu scopul de a se evita plata impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale. Astfel, societatea care furnizează produse firmei de distribuție, în loc să acorde discounturi raportat la volumul vânzărilor către persoanele juridice distribuitoare, pentru ca apoi acestea să-și recompenseze angajații cu bonusuri care sunt în fapt avantaje de natură salarială impozabile, acordă ea însăși bonus pentru vânzările de produse proprii efectuate de către angajații distribuitorului, sub forma tichetelor cadou, în practică ajungându-se la situații în care angajații firmei distribuitoare primesc tichete cadou, ca și bonusuri de vânzare, de la mai multe societăți furnizoare, valorile excedând caracterului social al acestora.

Or, aceasta este, mai mult decât evident, o formă de salarizare mascată. Comportamentul acestor societăți generează și o perturbare concurențială importantă a pieței forței de muncă, dezavantajând în mod evident ceilalți contribuabili care înțeleg să se conformeze legii prin declararea și acordarea unor salarii către proprii angajați, cu reținerea și plata integrală a obligațiilor fiscale datorate.

b) Tichetele cadou au fost acordate în scop de stimulare a vânzărilor, angajaților firmelor de distribuție. Acordarea acestora s-a desfășurat în mod continuu, ele au fost atribuite în fiecare dintre lunile curpinse în perioada 01.01.2015-30.11.2020.

c) Motivarea salariaților firmelor distribuitoare a fost condiționată de îndeplinirea anumitor criterii de performanță în ceea ce privește volumul vânzărilor produselor X SRL, respectiv cote procentuale din volumul vânzărilor, vânzarea unui anumit tip de produs, vânzarea către un anumit număr de clienți. Contravaloarea tichetelor acordate reprezintă, în fapt o formă de remunerare efectivă a prestării de servicii, a unei activități în domeniul vânzărilor, de către persoanele fizice, angajați ai distribuitorilor.

d) Conform regulamentelor de organizare a campaniilor bonus menționate mai sus, temeiul legal de acordare al tichetelor cadou invocat de operatorul economic este OG nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor pe piață, prevederi inaplicabile în cazul programelor „bonus” derulate de X SRL, la *Capitolul V Practici comerciale* din acest act normativ nefiind legiferate astfel de campanii care au, în fapt, rol de creare a unui mecanism prin care salariații distribuitorilor care ating un volum impus al vânzărilor produselor X SRL, sunt remunerați prin tichete cadou.

e) Tichetele cadou se acordau salariaților partenerilor după ce se verifica atingerea obiectivelor, pentru acordarea tichetelor existând astfel un control al îndeplinirii obiectivelor și astfel o relație de subordonare.

f) Riscurile inerente activității nu sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea, ele fiind în sarcina partenerului revânzător în baza contractelor de distribuție.

g) Persoanele fizice care au primit tichetele cadou nu fac parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective.

h) Realizarea veniturilor este în fapt o formă de stimulare directă a exercitării muncii în legătură cu activitatea desfășurată de agenții de vânzări ai distribuitorului, într-o relație de muncă generată de existența unui contract individual de muncă încheiat între aceștia și angajator (firma de distribuție) și a unor „convenții” cu reprezentanții X SRL, chiar și în cazul în care persoana fizică nu are încheiat contract de muncă cu entitatea de la care primește tichetele cadou.

i) Între SC X SRL, în calitate de plătitor al tichetelor cadou și angajatorii agenților de vânzări, beneficiari ai tichetelor cadou, există relații contractuale, respectiv părțile au încheiat contracte de vânzare-cumpărare, distribuție, astfel că serviciile prestate de salariații distribuitorilor cu care X SRL are încheiate contracte comerciale, sunt cel puțin în parte direct în beneficiul societății verificate, astfel că acordarea tichetelor cadou pentru a stimula personalul să vândă produsele X, în condițiile prezentate mai sus, întrunește elementele unei relații generatoare de venituri asimilate salariilor.

În susținerea contestației, petenta invocă prevederile art. 76-82 din Codul fiscal și art. 10, art. 40 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 53/2003 republicată, Codul muncii, care reglementează obligația de a calcula, reține la sursă, declara și plăti la bugetul de stat impozitul lunar, final, în sarcina plătitorilor de venituri din salarii, și consideră că în calitatea sa de persoană impozabilă care a oferit tichetele cadou în campania de marketing și promovare a vânzărilor, nu avea această obligație, dar, așa cum am arătat anterior, întrucât acordarea tichetelor cadou este condiționată de realizarea unor target-uri de vânzare, este în fapt o remunerație suplimentară acordată salariaților distribuitorilor strict pentru desfășurarea activităților pentru care sunt angajați, fiind o formă mascată de salarizare.

Reprezentantul societății susține că, întrucât între SC X SRL și persoanele fizice cărora le-a acordat tichete cadou nu au fost încheiate contracte individuale de muncă, nu sunt îndeplinite cel puțin două condiții esențiale pentru validitatea actului juridic- acordul de voință al părților (consimțământul) și forma scrisă, astfel că organele de inspecție fiscală nu pot invoca existența raporturilor juridice de muncă între părți. Însă constatarea raportului de muncă se poate face și în lipsa unui contract în formă scrisă, așa cum rezultă din Decizia nr. 37/2016 a ÎCCJ- Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept la care reprezentantul societății face referire și în care s-a decis că: „În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 16 alin. (1) și art. 57 alin. (5) și (6) din Codul muncii, combinat cu art. 211 lit. b) din Legea nr. 62/2011, art. 35 din Codul de procedură civilă și art. 6 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului, în ipoteza neîndeplinirii de către părți a obligației de încheiere a contractului individual de muncă în formă scrisă, persoana fizică care a prestat muncă pentru și sub autoritatea celeilalte părți are deschisă calea acțiunii în constatarea raportului de muncă și a efectelor acestuia și în situația în care respectivul raport de muncă a încetat anterior sesizării instanței.”

Contestatară afirmă că „voința părților nu a fost ca activitatea colaboratorilor în favoarea sa să se presteze în baza unui contract de muncă”, recunoscând astfel că în fapt a fost prestată o activitate în favoarea sa, iar aspectul că aceasta activitate a fost redusă, și nu cu normă întreagă, nu echivalează cu inexistența prestației în favoarea sa, în condițiile în

care Codul munci a prevăzut atât posibilitatea muncii pe perioadă determinată cât și cu normă redusă. Faptul că „*părțile au convenit în mod rezonabil ca activitatea să se desfășoare în cadrul societăților colaboratoare/distribuitoare, cu care beneficiarii tichetelor cadou acordate aveau încheiate contracte individuale de muncă*”, nu schimbă natura relației dintre părți, în condițiile în care dacă bonusurile ar fi fost acordate de către societățile colaboratoare/distribuitoare acestea ar fi fost considerate avantaje de natură salarială, impozabile, fiind evidentă încercarea părților de a se sustrage de la plata obligațiilor pe veniturile din salarii.

Petenta consideră că „*chiar și în condițiile în care, prin absurd, persoanele fizice-angajați ai societăților comerciale partenere de afaceri, cărora subscrisa le-a acordat tichete cadou în cadrul campaniilor de marketing desfășurate pentru promovarea vânzărilor și cu care subscrisa nu a avut încheiate raporturi juridice de muncă, ar putea fi reconsiderate și reîncadrate drept salariați ai SC X SRL, art. 76 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 din 8 septembrie 2015, conform cărora nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit tichetele cadou oferite conform legii de angajatori angajaților, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie, nu depășește 150 lei*”.

Dar, pe lângă faptul că în speță majoritatea sumelor acordate lunar depășesc plafonul de 150 lei, se mai reține că legiuitorul a prevăzut că tichetele cadou oferite de angajator salariaților reprezintă venituri neimpozabile în sensul impozitului pe venit **doar în situațiile specifice menționate în lege și care se încadrează în cheltuieli sociale**, situație în care nu se regăsește petenta, aceasta acordând tichetele cadou proporțional cu valoarea produselor comercializate, contravaloarea acestora reprezentând în fapt bonusuri din vânzări. Drept urmare aceste venituri sunt asimilate avantajelor de natură salarială și asimilate acestora și în baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale și nu sunt incidente prevederile art. 142 lit. b), art. 142 lit. r), art. 146 alin. (s) și alin. (7), art. 157 alin. (2), art. 168 alin. (5)- (6), art. 187 alin. (2), art. 190 alin. (5)- (6), art. 195 alin. (2), art. 199 alin. (5), art. 204 alin. (2), art. 207 alin. (4), art. 212 alin. (2), art. 214 alin. (s), art. 220⁴ și art. 220⁶ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la care petenta face trimitere.

În contestația formulată petenta precizează că modul de calcul aplicat de organele de inspecție fiscală nu este corect, motivat de faptul că, susține ea, aceștia ar fi aplicat cota de impozit direct asupra valorii nete a tichetelor cadou, afirmație care nu poate fi reținută de organul de soluționare. În fapt, organele de control au diminuat valoarea netă a tichetelor cadou acordate cu valoarea contribuțiilor sociale reținute și au aplicat cota de impozit asupra bazei astfel diminuate și nu asupra valorii nete. De exemplu, valoarea tichetelor cadou acordate în luna ianuarie 2016, de X lei (conform documentului Carte mare pentru contul 5328-Alte valori prezentat de petentă) a fost diminuată cu suma de X lei reprezentând CAS 10,5%, cu suma de X lei reprezentând CASS 5,5% și cu suma de X lei reprezentând contribuție pentru șomaj 0,5%, impozitul de X lei (Xx 16%) fiind calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei astfel obținute.

Petenta mai precizează că organele de control nu au aplicat metoda sutei mărite pentru determinarea bazei impozabile, aspect care se constată adevărat, dar prin această metodă de calcul societatea nu a fost în niciun fel prejudiciată. Astfel, după cum rezultă din propriul calcul efectuat de către petentă, prin aplicarea procedurii sutei mărite, baza impozabilă suplimentară ar fi fost de X lei și nu de X lei cum au considerat organele de control, iar prin efectuarea calculelor raportat la valoarea netă a tichetelor (X lei) echipa de control a stabilit obligații suplimentare la valori mai mici decât dacă s-ar fi lucrat cu valoarea brută obținută prin procedeul sutei mărite (X lei), aspect favorabil contestatarii.

Petenta consideră că prin confuzia creată, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul certitudinii impunerii, reglementat prin art. 3 din Legea nr. 227/2015 pentru perioada 2016-2020.

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 calcul și nu norme juridice neclare, astfel că aceste prevederi legale nu produc efecte în acest caz.

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/primitoilor să restituie contravaloarea impozitului aferent, dar în speță relațiile sunt asimilate relațiilor de serviciu, care generează venituri de natură salarială, iar aspectul că plata serviciilor a fost efectuată cu bilete de valoare și nu în bani, nu o scutește de la plata impozitelor și taxelor stabilite în sarcina sa de prevederile legale anterior citate.

Drept urmare se constată că în mod legal organele de control au concluzionat că tichetele cadou distribuite de petentă forței de vânzări a distribuitorilor săi, persoane juridice, au natură salarială și sunt asimilate salariilor și au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea de tichete cadou către persoanele prevăzute în listele prezentate de societate, ca fiind relații de angajare generatoare de venituri salariale, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, preluate la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, potrivit căror:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

În aplicarea acestei prevederi legale, la pct. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul a înțeles să precizeze că:

„În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Conform prevederilor legale citate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice tranzacție/ activitate nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de

vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Organul de soluționare nu poate reține în soluționarea cauzei afirmația petentei că „constatarea existenței raportului juridic de muncă și a efectelor acestuia pentru recunoașterea jurisdicțională a tuturor drepturilor legale derivând din desfășurarea raporturilor de muncă se poate face doar la inițiativa părților, pe cale jurisdicțională prin acțiune în instanță”, în virtutea dreptului oferit de legislația fiscală, Legea nr. 571/2003 respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, și putând să stabilească obligațiile fiscale ce le revin părților din aceste tranzacții.

Reprezentantul societății mai precizează în motivarea contestației că începând cu 1 ianuarie 2021, prin Legea nr. 296/2020, legiuitorul reglementează expres această situație și completează art. 114 alin. (2) Cod fiscal cu o categorie distinctă de venituri introducând la lit. n) biletele de valoare sub forma tichetelor cadou.

Petenta consideră că prin introducerea acestei completări la actul normativ, intenția legiuitorului a fost de a clarifica situația fiscală a veniturilor aferente acestor tichete cadou acordate terților nesalariați, pe care, și înainte de 01.01.2021, Codul fiscal le considera tot „venituri din alte surse” și nicidecum venituri salariale.

Referitor la invocarea de către petentă a prevederilor art. 114 alin. (2) lit. n) din Legea nr. 227/2015 privind Cod fiscal așa cum a fost modificat prin Legea nr. 296/2020, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2021, conform căroră:

„(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

n) biletele de valoare sub forma tichetelor cadou acordate pe baza evidenței nominale altor categorii de beneficiari potrivit prevederilor art. 15 alin. (2) din Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, cu modificările și completările ulterioare, pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru reclamă și publicitate, altele decât cele prevăzute la art. 76 alin. (3) lit. h) și alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Evidența nominală trebuie să cuprindă, cel puțin, informații referitoare la numele, prenumele, codul numeric personal/numărul de identificare fiscală a beneficiarului și valoarea tichetelor acordate fiecărui beneficiar, lunar.”,

se reține că, într-adevăr, legiuitorul a prevăzut că tichetele cadou pot fi acordate persoanelor fizice în afara unei relații generatoare de venituri din salarii, pentru campanii de marketing și publicitate și că valoarea lor este bază impozabilă pentru impozitul pe veniturile din alte surse, or așa cum am arătat în cele anterior precizate și așa cum rezultă și din actele administrative încheiate, în speță întreaga operațiune pretinsă ca reprezentând o campanie de marketing, este, în fapt, o plată mascată de venituri de natură salarială. De asemenea, se reține că la dosarul contestației nu au fost anexate documente care să dovedească faptul că S.C. X S.R.L. ar fi efectuat publicitate potrivit legii și în cadrul activităților organizate de publicitate a acordat tichete cadou (publicitatea se efectuează prin mijloace specifice ca de pildă, distribuire de pliante, oferire gratuită de produse și altele).

Marketingul, așa cum este el definit în literatura de specialitate, reprezintă „procesul prin care potențialul client alege produsul meu și nu cel al concurenților” iar, în situația analizată, persoanele care au primit tichetele cadou sunt angajații societăților care distribuie produsele comercializate de petentă, fiind condiționați de realizarea unor obiective de vânzare, și nu clienți/potențiali clienți/utilizatori ai acestor produse.

Astfel, pentru stimularea vânzărilor, pot fi oferite atât bunuri care fac parte din produsele comercializate de societatea respectivă, cât și bunuri de altă natură, achiziționate special în acest scop (în cazul nostru- tichete cadou), dar aceste vor fi oferite unor potențiali clienți pentru a alege produsele companiei, sau unor clienți în vederea fidelizării, iar distribuirea cu regularitate a tichetelor cadou de către un terț unor persoane salariate a

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

societăților cu care acesta are relații contractuale, drept recompensă pentru munca depusă, nu poate fi calificată drept activitate de marketing, acordarea tichetelor fiind în fapt o remunerație suplimentară acordată salariaților distribuitorilor strict pentru desfășurarea activităților pentru care sunt angajați, .

Reiterăm faptul că în campaniile de marketing, pentru promovarea produselor, tichetele **cadou** trebuiau acordate **gratuit** consumatorului final, și nu ca o răsplată pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu sau altfel spus, pentru atingerea anumitor obiective în îndeplinirea sarcinilor de serviciu, ca stimulare pentru efectuarea cu simț de răspundere a sarcinilor de serviciu.

Prin modul în care au fost acordate tichetele cadou, acestea reprezintă avantaje acordate de S.C. X S.R.L. salariaților distribuitorilor cu care are încheiate contracte de vânzare-cumpărare și distribuție, adică terților, foloase acordate de către petentă în legătură cu activitatea desfășurată în calitate de salariați ai distribuitorilor, persoane juridice.

În condițiile descrise anterior, tichetele cadou nu se încadrează ca fiind acordate ”în afara unei relații generatoare de venituri din salarii”, respectiv nu pot fi veniturile din alte surse, pentru care datorează doar impozit pe venit, conform prevederilor art. 78 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 152 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015 și nici în veniturile din alte surse conform prevederilor art. 114 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 34 alin. (1) lit. f) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare în vigoare de la 1 ianuarie 2016, care dispun:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„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.”

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. 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.”

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;”

Tichete cadou acordate în afara unei relații generatoare de venituri din salarii sunt, de exemplu tichetele cadou acordate gratuit, de pildă, printr-un reprezentant desemnat, unor cumpărători din magazine, pentru achiziții de produse distribuite de SC X SRL peste o anumită sumă stabilită printr-un regulament de organizare a unor campanii de marketing sau tichetele cadou acordate gratuit mai multor persoane dintr-un magazin (potențiali

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

cumpărători) odată cu distribuirea unor pliante prin care să fie promovate produsele distribuite de SC X SRL (distribuirea tichetelor cadou se face pe bază de borderou de predare primire întocmit conform prevederilor legale). **Tichetele cadou**, prin însăși denumirea lor, sunt **gratuite**, fără ca acordarea lor să fie condiționată de realizarea unor anumite obiective.

Petenta invocă Decizia nr. 575/2014 a ÎCCJ în dosarul 1024/33/2011 în care s-a precizat că „*abordarea autorităților fiscale acordă prioritate unor elemente de formă, se îndepărtează de la scopul legii și contravine principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, prevăzute în art. 6 și 12 din Codul de procedură fiscală*”, dar în speța analizată nu a fost urmărită forma tranzacțiilor ci tocmai fondul acestora, respectiv scopul economic urmărit de contribuabil.

În fapt, referitor la invocarea unor soluții emise de diverse instanțe, se reține că acestea nu reprezintă izvoare de drept, ele având forță juridică obligatorie pentru cauzele pentru care au fost pronunțate și față de părțile participante la proces.

Față de cele arătate mai sus se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd că:

- (2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*
- a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
 - b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
 - c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
 - d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
 - i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*
 - k) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat venituri asimilate salariilor, contravaloarea tichetelor cadou acordate de SC X SRL cu regularitate, pentru premiarea acelor angajați ai distribuitorilor care au avut rezultate în vânzarea de produse, iar urmare a faptului că unitatea verificată nu a determinat, înregistrat în evidența contabilă și declarat la organul fiscal de administrare contribuțiile sociale datorate de angajați și angajator pentru aceste sume, cu toate obligațiile ce decurg, au procedat la stabilirea acestora.

În drept, în ceea ce privește bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, se reține că acestea sunt reglementate de Titlul IX² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„art. 296² Sfera contribuțiilor sociale

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.

art. 296³ Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

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

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte; [...]

[...]

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

[...]

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

art. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; [...]

[...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (7). Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 31,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 36,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator.

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

b²) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;

d²) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”

Pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

„art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

- a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;
- b) cetățenii români, cetățenii altor state și apatrizii care nu au domiciliul sau reședința în România, în condițiile prevăzute de legislația europeană aplicabilă în domeniul securității sociale, precum și de acordurile privind sistemele de securitate socială la care România este parte;
- c) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizează venituri din salarii ori asimilate salariilor desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

art.137 Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

- a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art.76; (...)

art. 138 Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

- a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;

art.139 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

- a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

art. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate.

art. 146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d) - f) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

„**art. 153 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate**

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

- a) cetățenii români cu domiciliul în țară;

f) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;

art.155 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art. 156 Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.

art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 158 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 157 asupra cărora se datorează contribuția individuală.

art. 168 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de aceștia, după caz.

(5) Calculul contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate individuale se realizează prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. a) asupra bazelor lunare de calcul menționate la art. 157, art. 160 - 167, după caz.

(6) Calculul contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora se realizează prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 lit. b) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 158, cu respectarea prevederilor specifice prevăzute la art. 159.”

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj

„art. 184 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, precum și cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii care nu au domiciliul sau reședința în România în condițiile prevăzute de legislația

europăană aplicabilă în domeniul securității sociale, precum și în acordurile privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

b) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora.

art. 185 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări pentru șomaj, prevăzuți la art. 184, datorează, după caz, contribuții de asigurări pentru șomaj pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76.

art. 186 Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj

Cotele de contribuții de asigurări pentru șomaj sunt următoarele:

a) 0,5% pentru contribuția individuală;

b) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator.

art. 187 Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări pentru șomaj, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

art. 188 Baza de calcul al contribuției de asigurări pentru șomaj datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora

Pentru persoanele prevăzute la art. 184 lit. b), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 187, acordate persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

art. 190- Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări pentru șomaj

(1) Persoanele prevăzute la art. 184 lit. b) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări pentru șomaj, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări pentru șomaj datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

„art. 192 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Contribuabilii/plătitorii de venit obligați la plata contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

art. 193 Categoriile de venituri supuse contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 192, datorează, după caz, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art. 194 Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este de 0,85%.

art. 195 Baza de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 192 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;”

În ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

„art. 201 Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, obligați la plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;

art. 202 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de stat, prevăzuți la art. 201, datorează, după caz, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru următoarele categorii de venituri:

a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art. 203 Cotele de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Cota de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este cuprinsă între 0,15% și 0,85%, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii.

art. 204 Baza de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Pentru persoanele prevăzute la art. 201 lit. a) baza lunară de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații acestora, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege;

art. 207 Stabilirea și plata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale

(1) Persoanele prevăzute la art. 201 au obligația de a calcula contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale.

(2) Contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale calculată potrivit alin. (1) se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz.”

În ceea ce privește contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
„art. 209 Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, ce pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

art. 210 Categoriile de venituri supuse contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, prevăzuți la art. 209, datorează, după caz, contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.

(2) Pentru veniturile prevăzute la alin. (1) se datorează contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situațiile prevăzute la art. 60.

art. 211 Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator, este de 0,25%.

art. 212 Baza de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajatori sau persoane asimilate acestora

(1) Pentru persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator prevăzute la art. 209, baza lunară de calcul al contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de angajații care au la bază un contract individual de muncă, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă;

art. 214 Stabilirea și plata contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, prevăzute la art. 209, au obligația de a calcula contribuția de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.”

Pentru perioada 01.01.2018-30.11.2020

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale

„art. 136 Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;

art.137 Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art.136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76; (...)

art.138 Cotele de contribuții de asigurări sociale

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi; (...)

art.139 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. (...)

art. 140 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora, prevăzute la art. 136 lit. c)

Pentru persoanele prevăzute la art. 136 lit. c), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale o reprezintă suma câștigurilor brute prevăzute la art. 139, realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate.

art.146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. Instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d)-f), precum și persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula contribuția de asigurări sociale pe care o datorează potrivit legii, după caz. (...)"

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate

„art.155 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate:

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;

art.156 Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.

art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor:

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în

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

străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 168 Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor.”

În ceea ce privește contribuția asiguratorie pentru muncă

„art. 220¹ Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

Contribuabilii obligați la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt, după caz:

a) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte; (...)

art. 220² Categoriile de venituri pentru care se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art.76 alin.(1)-(3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la art.220¹ lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la art.220¹ lit. b).

art. 220³ Cota contribuției asiguratorie pentru muncă

Cota contribuției asiguratorie pentru muncă este de 2,25%.

art. 220⁴ Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele de funcție/salariile de funcție corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

art. 220⁶ Stabilirea și plata contribuției asiguratorie pentru muncă

(1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 220¹ lit. a) au obligația de a calcula contribuția asiguratorie pentru muncă și de a o plăti la bugetul de stat, într-un cont distinct, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se plătesc veniturile, după caz. Persoanele fizice prevăzute la art. 220¹ lit. b) efectuează plata contribuției până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.”

Se reține că legislația prevede că persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula, reține și declara impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar, de salariați, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/asigurat.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. 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 fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021 în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X lei, Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X lei, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de X lei.

De asemenea, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021 în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X lei, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X lei și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X lei.

B.2. Referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de X lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.02.2021 și la obligațiile fiscale în sumă totală de X lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-W/02.04.2021, reprezentând:

- Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor (X lei+X lei);
- Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator (X lei+ X lei);
- Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați (X lei+ X4 lei);

- Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (X lei+ X lei);
- Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (X lei+ X lei);
- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (X lei+ X lei);
- Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (X lei+ X lei);
- Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator (X lei+ X lei);
- Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați (X lei+ X lei);
- Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice (X lei+ X lei);
- Contribuția asiguratorie pentru muncă X lei.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, în condițiile în care în susținerea contestației petenta a prezentat documente noi care nu au fost avute în vedere de către organele de control la data efectuării inspecției.

În fapt, organele de control au constatat că agentul economic a distribuit tichete cadou d-lui PB în calitate de administrator valoarea acestora fiind în perioada 01.01.2016-30.11.2020 de X lei, iar în perioada 01.01.2015- 31.12.2015, de X lei.

Deoarece, în răspunsurile formulate la nota explicativă solicitată de către organele de inspecție fiscală, reprezentantul petentei a afirmat că tichetele cadou au fost acordate d-lui PB în calitate de administrator, organele de control au concluzionat că acestea reprezintă în fapt, pentru persoana fizică PB, venituri asimilate salariilor, respectiv avantaje în bani, potrivit art. 76 alin. (3), lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru care, deoarece nu se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. a), se aplică regulile de impozitare prevăzute la art. 76 alin. (2) lit. s) din același act normativ.

În urma inspecțiilor, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, s-a procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea tichetelor cadou d-lui PB, în calitate de administrator, ca fiind asimilate avantajelor de natură salarială, pentru veniturile reprezentând contravaloarea tichetelor cadou, în sumă totală de X lei (X lei+ X lei), fiind calculat impozit pe veniturile din salarii sumă de X lei și contribuții obligatorii în sumă de X lei.

În motivarea contestației petenta afirmă că dl PB, este reprezentant legal al PB-MANAGER, persoană juridică poloneză cu sediul social în Polonia, număr de identificare REGON (Registrul Economiei Naționale) 430836205 și număr de identificare fiscală NIP X. Această persoană juridică a fost numită ca administrator al SC X SRL România, prin mandate succesive, de către asociatul unic X S.A., persoană juridică poloneză, cu sediul social în Polonia.

Contestatară mai precizează că în toată perioada fiscală verificată, dl PB a fost cetățean polonez rezident fiscal în Polonia, asigurat în sistemele de asigurări sociale din Polonia, unde a și plătit contribuțiile sociale conform legislației din statul respectiv, și a avut calitatea de reprezentant legal al persoanei juridice nerezidente PB - MANAGER, astfel că nu a acționat ca persoană fizică și nu a obținut din România venituri impozabile cu tratamentul fiscal prevăzut în Codul fiscal titlul II, Titlul IV sau titlul VI.

În contestație se face trimitere la Acordul dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnat la Varșovia la 23 iunie 1994, ratificat prin Legea nr. 6 din 10 ianuarie 1995, publicată în Monitorul Oficial nr. 7 din 17 ianuarie 1995, care la art. 7 prevede că profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat contractant, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. De asemenea, se precizează că potrivit art. 15 din acest acord, veniturile realizate de un rezident al unui stat contractant

din exercitarea unei profesii independente sau a altor activități cu caracter independent, sunt impozabile numai în acel stat contractant, fiind scutite de impozit în celălalt stat contractant; aceste venituri pot fi impuse în acel celălalt stat contractant pentru o perioadă sau perioade ce depășesc în total 183 de zile într-un an calendaristic, indiferent dacă acel rezident menține sau nu o bază fixă în acel celălalt stat contractant.

Petenta consideră că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 58 din Codul fiscal, conform căruia datorează în România plata impozitului pe venit doar **persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România sau o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România**, astfel că nu se justifică stabilirea obligației de a plăti impozit pe veniturile salariale în România și nici a obligației de a plăti contribuțiile obligatorii pe salarii.

De asemenea, petenta sesizează că „*organele de inspecție fiscală consemnează diferit în raportul de inspecție fiscală modul de distribuire a tichetelor cadou; astfel, dacă la lit. b pag. 4 și pct. Motivul de fapt de la pag. 5 au înscris că subscrisa ar fi acordat d-lui TA și d-lui PB tichete cadou în sumă totală de X lei, ulterior revin și consemnează la pag. 5 ultimul alineat din același raport, că potrivit fișelor de cont 5328 „Alte valori”, 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și 6458.9 subscrisa ar fi acordat aceluiași persoane tichete cadou în sumă totală de numai X lei*”.

Conform documentelor la dosar organul de soluționare reține că valoarea tichetelor cadou acordate Piotr BIELASZEWSKI a fost de X lei, iar suma acordată d-lui Todorean a fost de X lei, în total X lei. Diferența de X lei (X- X- X lei) a fost inclusă dintr-o eroare de către organul de control în baza impozabilă pentru obligațiile stabilite suplimentar.

Petenta anexează la contestație documentele emise de autoritățile poloneze privind rezidența fiscală a cetățeanului polonez PB, precum și cu privire la înregistrarea fiscală a persoanei juridice PB- MANAGER.

În ceea ce privește dreptul contestatarii de a prezenta documente noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„art. 276 Soluționarea contestației

[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții 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.”

Din documentele prezentate la contestație, se constată că tichetele cadou au fost acordate persoanei juridice poloneze PB- Manager și nu persoanei fizice PB, acesta din urmă fiind reprezentantul persoanei juridice poloneze cu denumire similară, care are calitate de administrator al SC X SRL, astfel că petenta nu datorează impozit pe veniturile salariale și nici contribuțiile obligatorii pe salarii determinate de organele de control prin deciziile contestate, aferent tichetelor cadou în sumă de X lei (X lei+ X lei).

Totodată, se constată că petenta nu datorează impozit pe veniturile salariale și nici contribuțiile obligatorii pe salarii determinate de organele de control prin Decizia de impunere F-X/24.02.2021 contestată, aferent tichetelor cadou în sumă de X lei inclusă dintr-o eroare de către organul de control în baza impozabilă pentru obligațiile stabilite suplimentar (X lei impozit pe veniturile din salarii+ X lei CAS+ X lei CASS+ X lei contribuție asiguratorie pentru muncă, conform tabelului Rețineri din tichete pag. 265 din dosar).

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“art. 279- Soluții asupra contestației

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

(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”,

se va **admite** contestația formulată 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/24.02.2021**, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de **X lei**, din care:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X lei Contribuția asiguratorie pentru muncă;

și pe cale de consecință se va anula parțial acest act administrativ- fiscal pentru această sumă.

De asemenea, în consens cu propunerea organului fiscal emitent al actului atacat din Referatul nr. 2105/06.05.2021, se va **admite** contestația formulată 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-W/02.04.2021**, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de **X lei**, din care:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

și pe cale de consecință se va anula parțial acest act administrativ- fiscal pentru această sumă.

B.3 Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. 45.1/10.03.2021, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de nedeclarare, a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. 2203/22.03.2021 prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de nedeclarare, reprezentând accesorii aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/24.02.2021 și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. 2505/26.05.2021 prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere, reprezentând accesorii aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/02.04.2021

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X, 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 ceea ce privește capătul de cerere privind anularea accesoriilor aferente debitului principal, întrucât prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 1722/05.04.2021, S.C. X S.R.L. s-a rezumat la a preciza că se îndreaptă împotriva „eventualelor accesorii”, fără a indica actul administrativ-fiscal prin care au fost individualizate și cuantumul acestora, prin adresa nr. 7675/10.05.2021, D.G.R.F.P. X a solicitat clarificări organului fiscal cu atribuții de administrare.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 10166/25.05.2021, A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii a precizat că pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. 45/24.02.2021 prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 45.1/10.03.2021, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2203/22.03.2021 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021**, au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei, din care:

- X lei dobânzi;
- X lei penalități de nedeclarare.

De asemenea, în ceea ce privește capătul de cerere privind anularea accesoriilor aferente debitului principal, întrucât prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 2105/27.04.2021, societatea s-a rezumat la a preciza că se îndreaptă împotriva „eventualelor accesorii”, fără a indica actul administrativ-fiscal prin care au fost individualizate și cuantumul acestora, prin adresa nr. 8822/25.05.2021, D.G.R.F.P. X a solicitat clarificări organului fiscal cu atribuții de administrare.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 11061/01.07.2021, A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii a transmis **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2505/26.05.2021** prin care, pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. X/02.04.2021, au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei, din care:

- X lei dobânzi;
- X lei penalități de întârziere.

Se reține deci că prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021, nr. 2203/22.03.2021 și nr. 2505/26.05.2021, organele fiscale teritoriale au calculat accesorii pentru obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecțiilor fiscale prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.02.2021 și nr. F-W/02.04.2021. Accesoriile au fost calculate în baza principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

În drept, calculul accesoriilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 119, art. 120 și 120¹ din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 173, art. 174, art. 176, art. 181 și art. 352 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere	
O.G. 92/2003/R	Legea 207/2015
„art. 119 Dispoziții generale privind	„art. 173 Dispoziții generale privind

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

www.anaf.ro

<p>dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadentă</u> de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>	<p>dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadentă</u> de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>
<p>Art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la <u>scadentă</u> și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>art. 174 Dobânzi - Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>
<p>Art. 120¹ Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la <u>scadentă</u> și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>art. 176 Penalități de întârziere □ Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă 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</p>
	<p>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.</p>
	<p>Art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi (3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016.”</p>

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

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

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.

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/24.02.2021, a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost admisă contestația** și a fost anulată Decizia de impunere pentru suma totală de X lei, din care X lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei contribuție angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și X lei contribuție asiguratorie pentru muncă;

- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru suma totală de X lei, compusă din X lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei contribuție angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și X lei contribuție asiguratorie pentru muncă.

De asemenea, prin prezenta decizie, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021, a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost admisă contestația** și a fost anulată Decizia de impunere pentru suma totală de X lei, din care X lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei contribuție angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați și X lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru suma totală de X lei, din care X lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei contribuție angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați și X lei contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

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 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.

Conform adresei nr. 64641/16.07.2021 a A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 13826/19.07.2021:

- accesoriile aferente sumei de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/24.02.2021 pentru care a fost anulată această decizie, sunt în sumă de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de nedeclarare. Penalitățile de nedeclarare au fost reduse cu 75% conform legii.

Organul de soluționare constată că din dobânzile în sumă de X lei, suma de X lei a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 45.1/10.03.2021, iar suma de X leu a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2203/22.03.2021. **Totodată, din penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei, suma de X lei a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021, iar suma de X lei a fost stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021.**

- accesoriile aferente sumei de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-W/02.04.2021 pentru care a fost anulată această decizie sunt în sumă de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere.

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. 45.1/10.03.2021, cu privire la dobânzi în sumă de X lei, aferente sumei de X lei pentru care s-a admis contestația;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 45.1/10.03.2021, cu privire la dobânzi în sumă de X lei;

- se va admite contestația și se va anula Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2203/22.03.2021 cu privire la dobânzi în sumă de X leu, aferente sumei de X lei pentru care s-a admis contestația;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2203/22.03.2021, cu privire la dobânzi în sumă de X lei;

- se va admite contestația și se va anula Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2505/26.05.2021, cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere, aferente sumei de X lei pentru care s-a admis contestația;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2505/26.05.2021, cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere.

Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021 și nr. 2203/22.03.2021

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021 și nr. 2203/22.03.2021, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. X 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 X lei (X+X lei). Documentul prin care s-au individualizat obligațiile principale de plată este Decizia de impunere nr. 45/24.02.2021.

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 nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016. De asemenea, stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Conform documentelor la dosar se reține că la data de 10.05.2021 A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii- Compartimentul Evidență pe Plătitori a emis Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr. 1005 prin care au fost reduse penalitățile de nedeclarare stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021 și nr. 2203/22.03.2021, cu suma totală de X lei (75%).

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;",

- urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021 pentru suma de X lei (75%);

- urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021 pentru suma de X lei (75%).

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/24.02.2021 a fost admisă și a fost anulată această decizie de impunere pentru suma totală de X lei, detaliată mai sus, fiind respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de X lei, detaliată mai sus, în conformitate cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” după care au fost calculate, penalitățile de nedeclarare 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 penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021, cu privire la diferența de 25% din penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei aferente sumei de X lei, pentru care s-a admis contestația, respectiv cu privire la suma de X lei;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021, cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei (X lei total penalități- X lei penalități reduse- X lei penalități admise);

- se va admite contestația și se va anula Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021, cu privire la diferența de 25% din penalitățile de nedeclarare în sumă de X lei aferente sumei de X lei, pentru care s-a admis contestația, respectiv cu privire la suma de X lei;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021, cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei (X lei total penalități- X penalități reduse - X lei penalități admise).

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

D E C I D E:

1) 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/24.02.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X lei, compusă din X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și X lei Contribuția asiguratorie pentru muncă;

2) 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/24.02.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X lei, din care X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și X lei Contribuția asiguratorie pentru muncă, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-W/02.04.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X lei, din care X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări de sănătate

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

reținută de la asigurați și X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

4) **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-W/02.04.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X lei, din care X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X leu Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X leu Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X leu Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;**

5) **Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 45.1/10.03.2021, cu privire la dobânzi 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 dobânzi și penalități de întârziere nr. 45.1/10.03.2021, cu privire la dobânzi în sumă de X 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. 2203/22.03.2021 cu privire la dobânzi în sumă de X leu și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;**

8) **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. 2203/22.03.2021, cu privire la dobânzi în sumă de X lei;**

9) **Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 2505/26.05.2021, cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;**

10) **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. 2505/26.05.2021, cu privire la accesoriile în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere;**

11) **Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021 cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;**

12) **Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 45.1/10.03.2021, cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei;**

13) **Respingerea ca 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. 45.1/10.03.2021 cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei;**

14) **Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/ 22.03.2021 cu**

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

www.anaf.ro

privire la suma de X lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;

15) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021 cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru această sumă;

16) Respingerea ca rămasă fără obiect a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 2203/22.03.2021 cu privire la penalități de nedeclarare în sumă de X lei.

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.