

DECIZIA NR. 626/2021
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.
din mun. X, jud. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. X sub nr. 7875/19.04.2021 și nr. 10166/1/25.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. 1837/19.04.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 7875/19.04.2021, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX33/2002, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 158, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 1837/12.04.2021, 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/16.02.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.02.2021 și are ca obiect **suma totală de X1 lei**, compusă din:

- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X7 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X10 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X11 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

Totodată, prin contestație S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X.1/03.03.2021** și a **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.1/03.03.2021**, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de **X12 lei**, din care **X13 lei dobânzi**, **X14 lei penalități de întârziere** și **X15 lei penalități de nedeclarare**.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele la care au fost comunicate sub semnătură Decizia de impunere nr. F-X/16.02.2021 și Deciziile de accesorii X.1/03.03.2021, respectiv data de **22.02.2021** și data de **05.04.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Oficiul poștal, respectiv data de **06.04.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Contestația este formulată prin SCA X, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială și este semnată prin avocat dr. RC.

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

I. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/16.02.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.02.2021 de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X.1/03.03.2021 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.1/03.03.2021, solicitând desființarea în tot a acestora.

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, echipa de control a consemnat că în perioada 2015-2018 societatea a achiziționat de la furnizorul CHEQUE DEJEUNER ROMÂNIA SRL un număr de X16 tichete cadou în valoare de X17 lei, pe care le-a acordat, în baza „Planului de marketing pentru perioada ianuarie 2015- decembrie 2018”, către persoane fizice ce au calitatea de salariați ai societăților partenere cu care SC X SRL desfășoară activitatea economică (comerț engros cu produse din tutun). Organele de control au mai menționat că a ținut evidența nominală strictă a persoanelor fizice beneficiare, și că a calculat, reținut și virat impozitul pe venit aferent categoriei „venituri din alte surse”.

Contestatară afirmă că această campanie de marketing s-a desfășurat în considerarea și cu respectarea strictă a dispozițiilor art. 15 alin. 2 din Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, în limita bugetului stabilit anual prin hotărâre AGA, în baza planului de marketing și a regulamentului campaniei „Vinzi și câștigi”- documente puse la dispoziția inspectorilor fiscali cu ocazia controlului.

În motivare petenta mai afirmă că inspectorii au ignorat explicațiile furnizate de administratorul societății și au reținut în cuprinsul actelor fiscale că acordarea de tichete cadou angajaților societăților cu care acesta colaborează ar reprezenta „o formă mascată de plată a drepturilor salariale” și ca atare tratamentul fiscal al acestor sume nu ar trebui raportat la categoria „veniturilor din alte surse”, făcându-se o reîncadrare a stării de fapt constatate.

În drept, reprezentantul societății susține că acordarea de tichete cadou către alți beneficiari decât salariații proprii se raportează la dispozițiile Legii nr. 165/2018, având normele de aplicare adoptate prin HG nr. 1045/2018, art. 3 lit. c), art. 15 alin. (1) și (2).

În interpretarea acestora, contestatară menționează că atunci când persoana beneficiară a tichetului cadou prezintă cumpărătorilor caracteristicile produselor societății furnizoare sau poziționează aceste produse într-un loc mai vizibil pe raft, se realizează popularizarea produsului, reclamă și publicitate sau promovare pe o piață existentă, adică se atinge un obiectiv de marketing. Aceasta consideră că nu sunt întrunite condițiile desfășurării unei activități dependente și că inspectorii fiscali în mod greșit au reținut că ar fi așa, astfel încât să se justifice reîncadrarea situației într-una corespunzătoare unei relații de muncă.

Pentru a descrie situația de fapt, în contestație se precizează că beneficiarii tichetelor cadou acordate de S.C. X S.R.L.:

- desfășoară muncă în beneficiul angajatorilor lor, cu subordonare ierarhică către aceștia și în locații care nu au nicio legătură cu S.C. X S.R.L., deci au deplină libertate în raport cu aceasta în alegerea locului și a programului de lucru;
- au libertatea de a desfășura munca pentru orice alt angajator aleg și pot primi tichete cadou de la mai mulți colaboratori ai angajatorilor lor;
- nu există condiționalitate între atingerea vreunor obiective de vânzări și primirea tichetelor cadou (așa cum fals s-ar afirma în RIF că ar fi susținut).

Astfel, consideră contestatară, în conformitate cu dispozițiile art. 1 din HG nr. 1045/2018 privind norma de aplicare a legii privind tichetele cadou, singura sa obligație, pe care a respectat-o, este de a ține o evidență de detaliu a sumelor/tichetelor cadou acordate fiecărui beneficiar de venit, procedură necesară din punct de vedere al impozitării și de a calcula/reține/vira impozitul pe venit aferent tichetelor acordate.

Reprezentantul contestatării precizează 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. Aceasta face referire la o adresă a A.J.F.P. X în care această instituție își manifestă clar opțiunea pentru impozitarea specială a acestui tip de venit conform art. 114 Cod fiscal și nu conform normelor aplicabile veniturilor de natură salarială.

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/16.02.2021, 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 X1 lei, constând în:

- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X7 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X10 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X11 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.02.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.02.2021 contestate, organele de control menționează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al produselor din tutun”- CAEN 4635 și că desfășoară activitate de distribuție de produse din tutun (țigarete), aria de acoperire fiind jud. Brașov, jud. Harghita, jud. Covasna, jud. Prahova, jud. Sibiu, atât în zonele rurale cât și în cele urbane, având un număr mediu de 22 de angajați, majoritatea încadrați ca și agenți comerciali.

Din verificarea efectuată, organele cu atribuții de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada ianuarie 2015–decembrie 2018, societatea verificată a achiziționat un număr de X16 buc. tichete cadou, iar din stocul anului 2014 a folosit un număr de 600 buc. tichete cadou, în valoare totală de X17 lei, valoare care a fost înregistrată în debitul contului 532- „Alte valori”, iar la consum, valoarea tichetelor cadou a fost înregistrată în contul de cheltuieli 642- „Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților”.

Aceste tichete au fost acordate salariaților distribuitorilor săi, iar contravaloarea lor a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, conform registrului de evidență fiscală întocmit de contribuabil și prezentat organelor de control.

Potrivit explicațiilor administratorului societății, tichetele au fost acordate în baza unui Plan de marketing, pentru perioada ianuarie 2015–decembrie 2018, către diverși beneficiari, care au calitatea de salariați ai societăților partenere. Campania de marketing din perioada 2015–2018 a avut loc anual, în baza unui buget stabilit de Adunarea generală a asociaților, a Planului de marketing și Regulamentului pentru „Campania Vinzi și Câștigi”. Aceste documente de afaceri au stabilit perioada campaniei de marketing, produsele din tutun care intrau în campanie, beneficiarii și suma maximă lunară, respectiv 600 lei, pe care o va primi vânzătorul cu titlul de „recompensă”.

Echipa de inspecție fiscală a efectuat prin sondaj, controlul documentar asupra centralizatoarelor lunare pentru tichetele acordate, listelor cu beneficiarii de tichete cadou,

pentru lunile în care au fost acordate tichete cadou cu valori semnificative, constatând caracterul de regularitate cu care au fost distribuite aceste tichete.

Inspectorii care au efectuat controlul sunt în asentiment cu opinia inspectorilor antifraudă, cum că sumele aferente tichetelor cadou acordate persoanelor distribuitorilor, întrucât aceștia sunt alte persoane decât clienții finali, nu se încadrează în categoria veniturilor din alte surse, cum eronat au fost încadrate SC X SRL. Drept urmare, sumele acordate de către societate în funcție de volumul produselor pe care le vând angajații distribuitorilor, sunt în fapt o recunoaștere a eficienței și competitivității profesionale a angajaților partenerilor–revânzători, generate de activitatea dependentă desfășurată de aceștia.

Totodată, având în vedere listele cu beneficiarii tichetelor cadou din perioada 2015–2018, s-a constatat faptul că X SRL acorda angajaților societăților comerciale partenere tichete cadou lună de lună, ceea ce reliefează caracterul de regularitate și de remunerație salarială. Astfel, s-a constatat că societatea X SRL, a acordat tichetele cadou pentru premiarea acelor angajați ai distribuitorilor care au avut rezultate în vânzarea de produse, scop care nu este prevăzut în Legea nr. 193/2006, privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă și în Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare.

Echipele de inspecție fiscală consideră că nu sunt îndeplinite condițiile unei activități independente și că în situația prezentată societatea verificată se încadrează în prevederile art. 7 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea de tichete cadou, pentru care SC X SRL a calculat și a reținut impozit pe venit din alte surse în sumă totală de X18 lei, în venituri salariale. Astfel, pentru venitul în sumă de X17 lei, impozitul pe veniturile din salarii aferent, calculat potrivit prevederilor art. 78 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este în sumă totală de X18 lei, sumă pe care societatea a calculat-o, a raportat-o și a virat-o în contul impozitului pe veniturile din alte surse.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul contribuțiilor sociale obligatorii datorate, valoarea plătită sub formă de tichete cadou fiind considerată salariul net și bază impozabilă la calculul obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilite contribuții obligatorii în sumă totală de **X1 lei** (X2 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, X3 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, X4 lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, X5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, X6 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, X7 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, X8 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator, X9 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, X10 lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, X11 lei contribuția asiguratorie pentru muncă).

II.2 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. X.1/ 03.03.2021, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere F-X/16.02.2021, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de X12 lei, din care X13 lei dobânzi, X14 lei penalități de întârziere și X15 lei penalități de nedeclarare.

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

III.1. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, compusă din:

- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X7 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X10 lei Contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X11 lei Contribuția asiguratorie pentru muncă.

Cauza supusă soluționării DGRFP 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.

În conformitate cu cele înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.02.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.02.2021 contestate, S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al produselor din tutun”- CAEN 4635 și că desfășoară activitate de distribuție de produse din tutun (țigarete), aria de acoperire fiind jud. X, jud. Harghita, jud. Covasna, jud. Prahova, jud. Sibiu, atât în zonele rurale cât și în cele urbane, având un număr mediu de 22 de angajați, majoritatea încadrați ca și agenți comerciali.

În urma verificărilor efectuate, organele cu atribuții de control au constatat faptul că în perioada ianuarie 2015– decembrie 2018, societatea verificată a achiziționat un număr de X16 buc. tichete cadou, iar din stocul anului 2014 a folosit un număr de 600 buc. tichete cadou, în valoare totală de X17 lei, valoare care a fost înregistrată în debitul contului 532- „Alte valori”, iar la consum, valoarea tichetelor cadou a fost înregistrată în contul de cheltuieli 642- „Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților”.

În fapt, s-a constatat că aceste tichete au fost acordate salariaților distribuitorilor cu care societatea are relații contractuale, iar contravaloarea lor a fost, conform registrului de evidență fiscală întocmit de contribuabil și prezentat organelor de control, considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil. De asemenea, pentru tichetele cadou în sumă de X17 lei distribuite, societatea a calculat impozit pe veniturile din alte surse în sumă totală de X18 lei, sumă pe care societatea a raportat-o și a virat-o la bugetul de stat.

Din analiza documentelor prezentate la control, s-a constatat totodată faptul că X SRL a acordat tichete cadou lună de lună, pentru premiarea acelor angajați ai distribuitorilor care au avut rezultate în vânzarea de produse, scop care nu este prevăzut în Legea nr. 193/2006, privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă/în Legea nr. 165/2018 privind acordarea biletelor de valoare, distribuirea având un caracter de regularitate și de remunerație salarială.

Drept urmare, în temeiul 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, echipa de control a procedat la reconsiderarea tranzacțiilor privind acordarea de tichete cadou, pentru care SC X SRL a calculat și a reținut impozit pe venit din alte surse în sumă totală de X18 lei, în venituri salariale. Astfel, impozitul pe venit plătit a fost asimilat impozitului pe salarii, iar pentru venitul în sumă de X17 lei, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul contribuțiilor sociale obligatorii datorate, valoarea plătită sub formă de tichete cadou fiind considerată salariul net și bază impozabilă la calculul obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilite contribuții obligatorii în sumă totală de **X1 lei**.

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 Definirea veniturilor din salarii

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

(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 legii.

(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 salariaților, 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 Definirea 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/adoapție, 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.

În speță sunt incidente și 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.”**

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.**

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 interpretarea acestora, contestatara menționează că atunci când persoana beneficiară a tichetului cadou prezintă cumpărătorilor caracteristicile produselor societății furnizoare sau poziționează aceste produse într-un loc mai vizibil pe raft, se realizează popularizarea produsului, reclamă și publicitate sau promovare pe o piață existentă, adică se atinge un obiectiv de marketing. Or în atare situație societatea nu acordă tichetul unui client/potențial client pentru a-și promova produsele, ci plătește o persoană fizică pentru a-i presta servicii de marketing, servicii pe care altfel ar fi trebuit să le realizeze cu salariatăii proprii sau prin contractarea lor de la altă persoană impozabilă.

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 angajați*”.

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

Se reține că în niciun moment legiuitorul nu a avut în vedere utilizarea tichetelor cadou 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–decembrie 2018 societatea verificată a achiziționat un număr de X16 buc. tichete cadou, iar din stocul anului 2014 a folosit un număr de 600 buc. tichete cadou, în valoare totală de X17 lei, valoare care a fost înregistrată în debitul contului 532- „*Alte valori*”, iar la consum, valoarea tichetelor cadou a fost înregistrată în contul de cheltuieli 642- „*Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților*”. Aceste tichete au fost acordate lună de lună, pentru premierea acelor salariați ai distribuitorilor care au avut rezultate în vânzarea de produse, iar contravaloarea lor a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a constituit bază pentru calcularea impozitului pe veniturile din alte surse.

Potrivit explicațiilor administratorului SC X SRL, tichetele au fost acordate în baza unui Plan de marketing, pentru perioada ianuarie 2015–decembrie 2018, către diverși beneficiari, care au calitatea de salariați ai societăților partener. Campania de marketing din perioada 2015–2018 a avut loc anual, în baza unui buget stabilit de Adunarea generală a asociaților, a Planului de marketing și Regulamentului pentru „*Campania Vinzi și Câștigi*”. Aceste documente de afaceri au stabilit perioada campaniei de marketing, produsele din tutun care intrau în campanie, beneficiarii și suma maximă lunară, respectiv 600 lei, pe care o va primi vânzătorul cu titlul de „*recompensă*”.

Echipa de inspecție fiscală a efectuat prin sondaj, controlul documentar asupra centralizatoarelor lunare pentru tichetele acordate, listelor cu beneficiarii de tichete cadou, pentru lunile în care au fost acordate tichete cadou cu valori semnificative, constatând caracterul de regularitate cu care au fost distribuite aceste tichete. Astfel:

- în anul 2015 valoarea tichetelor cadou acordate a fost în sumă totală de X19 lei (X20 buc.) care s-a distribuit potrivit tratamentului aplicat de societate, unui număr de 55 beneficiari, salariați ai societăților partenere așa cum declară reprezentanții societății verificate;

- în anul 2016 valoarea tichetelor cadou acordate a fost în sumă totală de X21 lei (X22 buc.) care s-a distribuit potrivit tratamentului aplicat de societate, unui număr de 131 beneficiari, salariați ai societăților partenere, revânzătoare de produse din tutun, așa cum declară reprezentanții societății verificate;

- în anul 2017 valoarea tichetelor cadou acordate a fost în sumă totală de X23 lei (X24 buc.) care s-a distribuit potrivit tratamentului aplicat de societate, unui număr de 131 beneficiari, salariați ai societăților partenere, revânzătoare de produse din tutun, așa cum declară reprezentanții societății verificate;

- în anul 2018 valoarea tichetelor cadou acordate a fost în sumă totală de X25 lei (X26 buc.) care s-a distribuit potrivit tratamentului aplicat de societate, unui număr de 131 beneficiari, salariați ai societăților partenere, revânzătoare de produse din tutun, așa cum declară reprezentanții societății verificate.

Conform documentelor la dosar, au fost efectuate verificări prin sondaj în REVISAL, pentru a se vedea care au fost funcțiile de încadrare ale beneficiarilor de tichete cadou în societățile partenere, constatând-se că aceștia au calitatea de lucrător comercial, consilier, administrator societate.

În speță se reține ca pertinentă opinia că sumele aferente tichetelor cadou acordate salariaților distribuitorilor nu se încadrează în categoria veniturilor din alte surse, cum eronat au fost încadrate SC X SRL, întrucât aceștia sunt alte persoane decât clienții finali, în fapt, sumele acordate de către societate în funcție de volumul produselor 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. Totodată, având în vedere că X SRL acorda anagajaților societăților comerciale partenere tichete cadou lună de lună, s-a constata că aceste venituri au pentru beneficiari caracter de regularitate și de remunerație salarială, astfel încât tichetele cadou reprezintă, în această situație a distribuirii lor cu regularitate acelorași persoane, avantaje salariale pentru care se datorează contribuții sociale obligatorii și impozit pe venit.

În același sens este și adresa nr. 751496/14.01.2020 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în care se precizează:

”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.”

Petenta consideră că nu sunt întrunite condițiile desfășurării unei activități dependente, și că inspectorii fiscali în mod greșit au reținut că ar fi așa, astfel încât să se justifice reîncadrarea situației într-una corespunzătoare unei relații de muncă.

Pentru a descrie situația de fapt, în contestație se precizează că beneficiarii tichetelor cadou acordate de S.C. X S.R.L.:

- desfășoară muncă în beneficiul angajatorilor lor, cu subordonare ierarhică către aceștia și în locații care nu au nicio legătură cu S.C. X S.R.L., deci au deplină libertate în raport cu aceasta în alegerea locului și a programului de lucru;
- au libertatea de a desfășura munca pentru orice alt angajator aleg și pot primi tichete cadou de la mai mulți colaboratori ai angajatorilor lor;
- și că nu există condiționalitate între atingerea vreunor obiective de vânzări și primirea tichetelor cadou.

Astfel, consideră contestatara, în conformitate cu dispozițiile art. 1 din HG nr. 1045/2018 privind norma de aplicare a legii privind tichetele cadou, singura sa obligație, pe care a respectat-o, este de a ține o evidență de detaliu a sumelor/tichetelor cadou acordate fiecărui beneficiar de venit, procedură necesară din punct de vedere al impozitării, și de a calcula/reține/vira impozitul pe venit aferent tichetelor acordate.

Referitor la aceste susțineri ale contestatarei, 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 fapt, urmare a acestei analize, s-a constatat că persoanele fizice care au primit tichetele cadou se află într-o relație dependentă cu distribuitorii 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 salariat al unui distribuitor al societății verificate. **Prin faptul că aceste persoane se află într-o relație dependentă cu distribuitorii ai societății verificate, petenta avea garanția locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru. În speță, pentru a nu angaja propriul personal de merchandising, în scopul promovării și susținerii activității comerciale la punctele de vânzare, societatea a folosit personalul distribuitorilor săi, drept recompensă pentru munca depusă remunerându-i pe aceștia cu tichete cadou, cu regularitate, valoarea acestora având astfel natură salarială. În consecință, având în vedere faptul că sumele sunt plătite cu regularitate, unor persoane care nu au calitatea de consumator final al produselor, aceste sume nu se pot califica drept cheltuieli de marketing;**

- Este de remarcat faptul că angajații firmei de distribuție, beneficiarii ai tichetelor cadou, sunt încadrați de regulă cu salariul minim pe economie, iar contravaloarea tichetelor

cadou primite lunar, în foarte multe cazuri, aproape că dublează salariul de încadrare. De exemplu, în anul 2017 CG CNPX a primit de la DI SRL CUIX, pentru exercitarea funcției de lucrător comercial, un venit net din salarii în sumă totală de X27 lei, iar de la X SRL a primit un venit net în sumă de X28 lei. În anul 2018, pentru CG veniturile din tichetele de la X SRL în sumă de X29 lei depășesc veniturile din salarii, de X30 lei. Astfel, este evidentă salarizarea mascată, prin această metodă societatea verificată folosind o forță de muncă pentru care se eschivează de la plata contribuțiilor sociale;

– chiar dacă petenta susține că nu există condiționalitate între atingerea vreunor obiective de vânzări și primirea tichetelor cadou, conform planului de marketing din 01.07.2017 anexat la dosar, *„Aceste tichete sunt oferite pentru atingerea obiectivelor de volum, clienți activi, distribuție pachet SKU, evitare out of stoc, conform contractelor de distribuție în derulare, către vânzătorii care demonstrează performanță și eficiență.”*. Organele de control precizează că reprezentanții societății verificate trimiteau obiectivele, care erau comunicate verbal direct către participanți, în timpul controlului nefiind prezentat niciun fel de document scris din care să reiasă atingerea obiectivelor și modul de calcul al tichetelor cu care erau recompensați angajații distribuitorilor. De asemenea, conform planului de marketing din 01.07.2017 *„Compania va alege sistemul de acordare a premiilor pe baza unui sistem intern de evaluare conform campaniei „Vinzi și câștigi cu VD” pentru produsele Continental Tabacco, Imperial Tabacco, China Tabacco.”*, respectiv *„vânzătorul va fi recompensat cu echivalentul a 10 ron în tichete cadou pentru fiecare SKU disponibil la vânzare, maxim 150 ron la o vizită, maxim 600 ron pe lună”*. Dar s-a constatat că pentru anumite persoane valoarea maximă de 600 lei a fost depășită (de exemplu: AS CNPX a primit în luna iulie 2017- 79 tichete reprezentând 790 lei, iar în septembrie 2017- 134 tichete reprezentând 1.340 lei, CG CNPX a primit în luna iulie 2017- 71 tichete reprezentând 710 lei, iar în septembrie 2017- 67 tichete reprezentând 670 lei);

– fiecare reprezentant al societății verificate, responsabil de o anumită zonă, verifica atingerea obiectivelor după care se acordau tichete cadou salariaților partenerilor, pentru acordarea tichetelor existând astfel un control al îndeplinirii obiectivelor și o relație de subordonare;

– riscurile inerente activității nu sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea, ele fiind în sarcina partenerului revânzător în baza contractelor de distribuție;

– 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.

Drept urmare se constată că în mod legal organele de control au concluzionat că tichetele cadou distribuite 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, 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 cărora:

„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 acestor 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.

Reprezentantul contestatarii precizează 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. Petenta face referire la o adresă a A.J.F.P. X în care această instituție își manifestă opțiunea pentru impozitarea specială a acestui tip de venit conform art. 114 Cod fiscal, și nu conform normelor aplicabile veniturilor de natură salarială.

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 cărora:

„(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.”

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, întreaga operațiune pretinsă ca reprezentând o campanie de marketing, este în fapt, o plată mascată de venituri de natură salarială.

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 acestea 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 societăților cu care 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, fiind o formă mascată de plată a drepturilor salariale.

Comportamentul acestor societăți generează o perturbare concurențială importantă a pieței forței de muncă, dezavantajând în mod vădit ceilalți contribuabili care înțeleg să se conformeze legii prin declararea și acordarea unor salarii către propriii angajați, cu reținerea și plata integrală a obligațiilor fiscale datorate.

Referitor la adresa conținând punctul de vedere formulat de către A.J.F.P. X-Serviciul Asistență pentru Contribuabili, anexată de reprezentantul societății la contestație, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.”

În speță, se reține că adresa anexată de contestatară este depersonalizată astfel încât nu se poate observa numărul de înregistrare, beneficiarul răspunsului și nici nu este prezentat răspunsul integral furnizat de organul fiscal, astfel că, în condițiile în care petenta nu face dovada existenței unei opinii scrise care o vizează, organul de soluționare nu poate lua în considerare opinii/soluții emise anterior care vizează alți contribuabili, aceste soluții nefiindu-i opozabile. De altfel, în anumite situații legiuitorul însuși permite organului fiscal să nu ia în considerare opinia prealabilă, și dacă aceasta vizează același contribuabil, stabilind anumite obligații în acest caz.

Din documentele existente la dosar, se reține că SC X SRL nu a prezentat niciun punct de vedere emis de direcții de specialitate din cadrul ANAF cu privire la activitatea sa. Mai mult, precizăm ca și în situația prezentării unor astfel de puncte de vedere, în cazul constatării unei situații de fapt diferite decât cea avută în vedere la formularea punctului de vedere respectiv, organul de inspecție fiscală are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația de fapt reală și cu legislația fiscală și să adopte soluția aplicabilă la situația de fapt constatată și documentele prezentate.

Din coroborarea celor reținute anterior, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că tichetele cadou acordate salariaților partenerilor de afaceri pentru

activitatea desfășurată pentru SC X SRL, în baza relației contractuale dintre aceasta și angajatorul beneficiarului tichetelor cadou, sunt asimilate veniturilor din salarii conform articolului art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Normelor metodologice date în aplicare în vigoare după 01.01.2016, contravaloarea acestor tichete intrând în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale.

Drept urmare deoarece argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit, pe perioada verificată, obligațiile fiscale suplimentare reprezentând contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, contribuția asigurătorie pentru muncă, asupra bazei impozabile determinate suplimentar, în speță fiind incidente următoarele prevederi legale:

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:

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 individuale 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;[...]*

[...]

i) 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 tara garantate in plata.

(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 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:

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

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

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 europeană 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, cetățenii 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](#);

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

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 01.01.2018-31.03.2020

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:

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

(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 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, cetățenii 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 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.

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 dispun 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 nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.

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

(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.”

Organul de soluționare reține că în contestația formulată petenta nu sesizează erori referitor la modul de calcul al bazei impozabile suplimentare asupra căreia au fost stabilite

contribuțiile pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din Decizia de impunere F-X/16.02.2021.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat venituri asimilate salariilor, contravaloarea tichetelor cadou acordate de SC X SRL lună de lună, 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.

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 societății* în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X2 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X3 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X4 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X5 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de X6 lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X7 lei, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X8 lei, contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X9 lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X10 lei și contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de X11 lei.

III.2. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X.1/ 03.03.2021, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de X12 lei, din care X13 lei dobânzi, X14 lei penalități de întârziere și X15 lei penalități de nedeclarare, reprezentând accesorii aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/16.02.2021

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 contribuabilul s-a rezumat la a solicita anularea deciziilor de accesorii nr. X.1/ 03.03.2021, fără a indica cuantumul acestora, prin adresa nr. 7875/10.05.2021, 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. 10166/1/25.05.2021, A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii a precizat că aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/16.02.2021, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X.1/ 03.03.2021 au fost calculate dobânzi în sumă de X13 lei și penalități de întârziere în sumă de X14 lei, iar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.1/ 03.03.2021 au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de X15 lei, care vor face obiectul prezentei analize.

Se reține deci că prin **Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X.1/03.03.2021**, organele fiscale teritoriale au calculat **accesorii pentru obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.02.2021. **Accesoriile au fost calculate în baza principiului de drept “accessorium sequitur principale”, începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data de 03.03.2021.**

În drept, calculul accesoriilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 119, art. 120 și 120¹ din OG nr. 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 și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

| O.G. 92/2003/R | Legea 207/2015 |
|---|---|
| <p>„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p> | <p>„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</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>scadență</u> și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență 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 scadență 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>scadență</u> și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua <u>imediat următoare termenului de scadență</u> 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 <u>imediat următoare termenului de scadență</u> 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</p> |

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.
art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi
(3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016.”

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

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/16.02.2021, a fost respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală a obligații fiscale principale, de **X1 lei**.

Drept urmare, în baza principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale, astfel că în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X.1/03.03.2021, pentru accesorii în sumă totală de X12 lei, din care X13 lei dobânzi, X14 lei penalități de întârziere și X15 lei penalități de nedeclarare.**

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) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/16.02.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X1 lei, compusă din:

- X2 lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X6 lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X7 lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X8 lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X9 lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X10 lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- X11 lei Contribuție asiguratorie pentru muncă.

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

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X.1/ 03.03.2021, pentru suma totală de **X31 lei**, din care **dobânzi în sumă de X13 lei** și **penalități de întârziere în sumă de X14 lei**.

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.1/ 03.03.2021, pentru **penalitățile de nedeclarare** în sumă totală de **X15 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.