



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR. 237/31.08.2010

privind soluționarea contestației depusă de

SC X X SA X

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907323/12.04.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.X/30.07.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907323/12.04.2010 asupra contestației formulată de SC X X SA, cu sediul în X, str. X nr.X, județul X.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr.X/15.01.2010 si privește suma totală de **X lei** reprezentând :

- X lei impozit pe profit,
- X lei accesorii aferente,
- X lei TVA,
- X lei accesorii aferente,
- X lei impozit pe veniturile din salarii,
- X lei accesorii aferente,
- X lei vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate,
- X lei accesorii aferente,
- X lei CAS angajator,
- X lei accesorii aferente,
- X lei CAS angajat,
- X lei accesorii aferente,

- X lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția individuală pentru șomaj asigurați,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- X lei accesorii aferente.

Prin contestație, societatea se îndreaptă și împotriva Dispoziției de măsuri nr.X/15.01.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) și art.209 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că decizia de impunere a fost comunicată societății, la cerere, în data de 16.03.2010, prin adresa nr.X/16.03.2010, aflată la fila nr.31 din dosar, iar contestația societății a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice X sub nr.X/29.03.2010, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constantând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC X X SA.

I. Prin contestația formulată prin Societatea Civilă de Avocați "X și Asociații" în baza împuternicirii avocațiale nr.9/2010, aflată în original la dosar, contestatoarea se îndreaptă împotriva deciziei de impunere nr.X/15.01.2010, dispoziției de măsuri și raportului de inspecție fiscală întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală X prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de X lei, solicitând anularea acestora pe următoarele considerente :

Contestatoarea invocă excepția prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a mai constata obligații fiscale pentru perioada cuprinsă între data 01.01.2004 – 01.01.2005, în condițiile în care această perioadă era prescrisă în conformitate cu prevederile art.91 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, iar susținerile organelor de inspecție fiscală că *"inspecția fiscală a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale întrucât au existat indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat , în conformitate cu prevederile art.98 alin.1) și alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată"* este nelegală deoarece dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anului 2004, s-a prescris în data de 01.01.2010.

Referitor la impozitul pe profit și accesoriile aferente, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil mai mare prin considerarea ca nedeductibile fiscal a unor cheltuieli efectuate de club cu cazarea, mese servite, deplasări, transport arbitrii, reparare/înlocuire scaune tribune, publicitate, amenajare, întreținere gazon fie pentru lipsa documentelor justificative fie pentru caracterul de nedeductibilitate a acestor cheltuieli stabilite expres de Codul fiscal. Referitor la pierderea fiscală din anii precedenți, în sumă de X lei, contestatoarea susține că în mod eronat s-a constatat că aceasta nu a fost declarată prin declarația anuală privind impozitul pe profit aferent anului precedent, motiv pentru care nu este de acord cu obligațiile suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, stabilite de organele de inspecție fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, contestatoarea susține că această obligație suplimentară de plată a fost stabilită fie nu s-a acordat drept de deducere, fie nu a fost colectată, motivarea organelor de inspecție fiscală fiind lipsa documentelor justificative, deducerea eronată în baza a două facturi externe care nu conțin TVA, a dedus TVA fără drept de deducere stabilită pe bază de pro-rată, nu a colectat TVA la vânzarea de bilete, transfer de jucători și consideră că a dedus corect TVA în

conformitate cu legislația în vigoare, motiv pentru care nu este de acord obligațiile suplimentare de plată stabilite.

Referitor la obligațiile fiscale suplimentare aferente anului 2004 reprezentând impozit pe salarii în sumă de X lei, accesoriile aferente în sumă de X lei, CAS angajator în sumă de X lei, accesorii aferente în sumă de X lei, CAS asigurați în sumă de X lei, accesoriile aferente în sumă de X lei, CASS angajator în sumă de X lei, accesoriile aferente în sumă de X lei, CASS asigurați în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei, Fond șomaj angajator în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei, Contribuția la fondul de accidente și boli profesionale în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei, contestatoarea susține că aceste obligații suplimentare de plată au fost stabilite de organele de inspecție fiscală urmare a recalificării sumelor primite de jucători cu titlu de avansuri spre decontare și împrumuturi ca fiind venituri de natură salarială, stabilind retroactiv contribuții și impozite aferente veniturilor din salarii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2004 – ianuarie 2005, raporturile dintre club și jucătorii de X se desfășurau în baza unor contracte de muncă legal încheiate și că între club și persoanele fizice ce activau la club ca jucători de X au intervenit contracte de împrumut sau contracte de publicitate în baza cărora clubul a făcut mai multe plăți.

Contestatoarea arată că aceste sume/avantaje nu au fost primite în legătură cu activitatea dependentă a jucătorului de X față de club, sumele fiind înregistrate în contul debitori diverși, fapt pentru care consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală au recalificat natura sumelor primite cu titlu de împrumut ca fiind venituri de natură salarială.

Referitor la obligațiile fiscale suplimentare aferente anului 2005 reprezentând impozit pe salarii în sumă de X lei, accesoriile aferente în sumă de X lei, CAS angajator în sumă de X lei, accesorii aferente în sumă de X lei, CAS asigurați în sumă de X lei, accesoriile aferente în sumă de X lei, CASS angajator în sumă de X lei, accesoriile aferente în sumă de X lei, CASS asigurați în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei, fond șomaj angajator în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei, Contribuția la fondul de accidente și boli profesionale în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei, contestatoarea arată că între jucătorii profesioniști de X și club au fost încheiate contracte de prestări servicii aferent cărora s-au virat la buget impozitul aferent veniturilor din activități desfășurate în baza convențiilor civile. În urma controlului, organele de inspecție fiscală au recalificat natura raporturilor născute între jucătorii de X și club, din activități independente în activități dependente de tipul angajat – angajator

Referitor la obligatiile fiscale suplimentare aferente anilor 2006 – 2008, contestatoarea arată că prin recalificarea raporturilor dintre jucătorii profesioniști și club ca fiind unele de tip angajat – angajator și nu unele născute în baza unor convenții civile, organele de inspecție fiscală ignoră în mod complet posibilitatea recunoscută de lege jucătorilor de a încheia cu un club sportiv, fie o convenție civilă, fie un contract individual de muncă. Prin modificarea adusă Legii educației fizice și sportului prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să încheie cu o structură sportivă fie contracte individuale de muncă fie convenții civile, în condițiile legii.

În conținutul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au încercat în mod eronat să acrediteze ideea că raporturile dintre jucătorii de X și club nu pot subscrie unei activități independente, întrucât în cazul jocului de X activitatea se desfășoară după un anumit program, stabilit după regulamente, iar jucătorii nu își asumă riscul înfrângerii și al retrogradării.

De asemenea, prin recalificarea raporturilor născute între jucători și entitatea sportivă, organele de inspecție fiscală au nesocotit unul dintre principiile fundamentale ale dreptului “principiul libertății de voință”, fapt pentru care jucătorii profesioniști de X puteau încheia în mod valabil convenții civile.

Mai mult, legea educației fizice și sportului cu modificările și completările ulterioare este o lege specială care conține dispoziții specifice derogatorii de la Codul muncii și, ca atare, ținând cont de principiul de drept “specialia generalibus derogant”, Legea nr.69/2000, norma specială în raport de Codul muncii, norma generală, urmează să se aplice prioritar pentru toate situațiile ce intră sub incidența ei.

Astfel, în cazul jucătorilor profesioniști de X, în temeiul legii speciale, Legea nr.69/2000, se pot încheia convenții civile cu entitățile sportive, fără a li se opune prevederile art.1 alin.2) din Codul muncii, norma generală, iar în cazul în care s-ar opta pentru încheierea unei convenții civile, raporturile ce iau naștere nu intră sub incidența raporturilor de muncă, jucătorul nedobândind calitatea de salariat.

Potrivit legislației în vigoare în cazul încheierii unor convenții civile nu se datorează contribuții de asigurări sociale, prevederi care se regăsesc și în Regulamentul privind Statutul și Transferul Jucătorilor unde la art.12 alin.2) se precizează că în situația încheierii unei convenții civile “jucătorii nu beneficiază de drepturi de asigurări sociale și nici de drepturile prevăzute de legislația privind protecția somerilor”.

Recalificarea raporturilor dintre jucători și club, din unele născute în baza unor convenții civile în unele de muncă și obligarea clubului la plata de contribuții sociale și accesoriile aferente, s-a făcut cu nerespectarea legii, atâta

timp cât în Codul muncii se prevede în mod expres că durata unui contract individual de muncă cu durată determinată nu poate fi mai mare de 24 luni, în condițiile în care inspecția fiscală s-a desfășurat pentru perioada 2005 – 2008, clubul fiind obligat să plătească contribuțiile sociale specifice raporturilor de muncă aferent acestei perioade de 3 ani, deci cu un an mai mult decât durata maximă a unui contract.

Contestatoarea consideră că organul fiscal în mod eronat a recalificat relațiile contractuale născute între club și jucătorii de X, obligând clubul să încheie contracte individuale de muncă în locul convențiilor civile, fapt pentru care solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere nr.X/15.01.2010, dispoziția de măsuri, raportul de inspecție fiscală și exonerând clubul de la plata sumei de X lei reprezentând obligații fiscale suplimentare de plată stabilite în urma inspecției fiscale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 15.01.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/15.01.2010 contestată, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice X - Activitatea de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Referitor la impozitul pe profit, perioada supusă verificării a fost 01.01.2004 – 31.12.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a constituit, declarat și virat impozitul datorat.

Astfel, pentru anul 2004, prin declarația anuală depusă la AFPM X, societatea a raportat un profit impozabil în sumă de X lei, iar pe cumulat o pierdere fiscală în sumă de X lei prin deducerea sumei de X lei, înscrisă în rândul 38 – Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți. Urmare inspecției fiscale s-a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei, ca efect al neacceptării la deducere a cheltuielilor cu dobânzi, penalități și amenzi, cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor impozabile sub forma indemnizațiilor de instalare și diurnă, înregistrarea de cheltuieli fără documente justificative, cheltuieli de protocol peste limitele legale, cheltuieli de natură salarială și contribuțiile sociale aferente stabilite prin includerea în categoria veniturilor salariale a sumelor primite de jucătorii de X sub forma avansurilor spre decontare sau împrumuturilor. Urmare deficiențelor constatate s-a stabilit un impozit suplimentar în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil stabilit la control, în suma de X lei. Referitor la suma de X lei înscrisă ca pierdere fiscală, s-a constatat că această sumă nu a fost declarată prin declarația anuală privind impozitul pe profit și, în consecință nu a putut fi recunoscută ca pierdere fiscală de recuperat.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat accesorii în sumă totală de X lei.

Pentru anul 2005, prin declarația anuală depusă la AFPM X, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X lei prin diminuarea rezultatului contabil, cu cheltuieli de protocol în sumă de X lei și cheltuieli cu amenzi și majorări în sumă de X lei. Urmare inspecției fiscale pentru exercițiul financiar 2005 a fost stabilită o pierdere fiscală în sumă de X lei prin diminuare cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei și prin majorare cu cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente în sumă totală de X lei, rezultate din reconsiderarea veniturilor obținute de persoanele încadrate pe bază de convenții prestări servicii sportive, drept venituri de natură salarială.

Pentru anul 2006, prin declarația anuală depusă la AFPM X, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X lei prin diminuarea rezultatului contabil, cu cheltuieli de protocol în sumă de X lei și cheltuieli cu amenzi și majorări în sumă de X lei. Urmare inspecției fiscale pentru exercițiul financiar 2006 a fost stabilită o pierdere fiscală în sumă de X lei prin diminuare cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, cu suma de X lei reprezentând venituri din anularea unor datorii către furnizori și creditori, iar prin reîncadrarea veniturilor obținute de sportivi în baza convențiilor civile de prestări servicii ca venituri de natura salarială s-a acceptat deductibilitatea cheltuielilor cu salariile și contribuțiile sociale stabilite suplimentar la control în sumă totală de 921.754 lei.

Pentru anul 2007, prin declarația anuală depusă la AFPM X, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X lei prin diminuarea pierderii contabil cu sumă de X lei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal. Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în sumă de X lei, prin diminuarea pierderii fiscale declarată de societate cu suma de X lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal și majorată cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu salariile și contribuțiile stabilite suplimentar.

Pentru anul 2008, prin declarația anuală depusă la AFPM X, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X lei prin diminuarea rezultatului contabil în sumă de X lei cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei reprezentând cheltuieli de protocol, amenzi și accesorii aferente.

Urmare inspecției fiscale s-a stabilit un profit impozabil în sumă de X lei prin diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei reprezentând venituri din anularea unor împrumuturi financiare aferente anului 2008, cu suma de X lei reprezentând cheltuieli de cazare, masă, servicii turistice pentru care nu a prezentat documente justificative, cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu chiria unui apartament situat în X pentru care nu a justificat utilizarea în folosul activității desfășurate, cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu transportul

suporterilor și arbitrilor, prin deducerea cheltuielilor în sumă de X lei cu salariile și contribuțiile stabilite suplimentar urmare reîncadrării veniturilor obținute de sportivi în baza convențiilor civile de prestări servicii, ca venituri de natură salarială.

Urmare controlului a fost stabilită o pierdere fiscală cumulată la 31.12.2008 în sumă de X lei, respectiv

- X lei înregistrată în anul 2005,
- X lei înregistrată în anul 2006,
- X lei înregistrată în anul 2007,
- (X lei) recuperată din profitul anului 2008.

Referitor la TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2004 – 31.12.2008 clubul a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de X lei și TVA colectată în sumă totală de X lei, rezultând TVA de rambursat în sumă de X lei. Urmare verificărilor efectuate asupra documentelor care au stat la baza exercitării dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma de X lei ca urmare a înregistrării TVA deductibilă fără a avea documente justificative, operațiunilor scutite de TVA fără drept de deducere.

De asemenea, față de TVA colectată înregistrată de club organele de inspecție fiscală au majorat-o cu suma de X lei, datorită deficiențelor privind realizarea de venituri din transferul unor jucători fără a colecta TVA aferentă, realizarea de venituri din vânzări bilete de intrare la meciurile de X, fără a colecta taxa aferentă. Urmare celor constatate, față de taxa pe valoarea adăugată de rambursat înregistrată de club în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de rambursat cu suma totală de X lei, rezultând TVA de rambursat în sumă de X lei.

Intrucât diferențele de TVA stabilite la control au generat TVA de plată suplimentar în perioada ianuarie 2004 – octombrie 2006, au fost calculate accesorii în sumă totală de X lei.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, perioada supusă verificării a fost 01.01.2004 – 31.12.2008.

În anul 2004 jucătorii de X, antrenorii și tehnicienii au fost angajați pe bază de contract individual de muncă, salariul prevăzut în contract fiind de regulă salariul minim pe economie. Prin acte adiționale la contractul individual de muncă au fost prevăzute alte drepturi de natura salarială, respectiv indemnizații de instalare și prime de joc, care au fost acordate sub formă de avansuri spre decontare și împrumuturi, care ulterior au fost înregistrate pe costuri.

Ponderea în totalul costurilor înregistrate de club a fost reprezentată de contabilizarea unor "servicii de publicitate" în cuantum de X lei, facturate de către un număr de 14 societăți care aveau ca asociați sau administratori pe unii jucători de X. De asemenea, au fost efectuate plăți prin casieria societății, pe bază de dispoziții de plată, către jucătorii de X, antrenorii și tehnicienii în sumă totală de X lei cu titlu de avans spre decontare sau împrumut, sume care nu au justificate și nici restituite. Urmare deficiențelor constatate s-a procedat la reîntrgirea bazei impozabile pentru impozitul pe salarii, stabilind un debit suplimentar în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei.

Similar și în anul 2005 au fost efectuate plăți prin casierie cu titlu de împrumut în sumă de X lei, pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

Organele de inspecție fiscală au considerat sumele încasate de salariat ca venituri salariale și au stabilit un impozit suplimentar de plată în sumă de X lei și accesorii de X lei.

Pentru perioada 2006 – 2008 clubul a încheiat convenții civile cu sportivii, antrenorii și tehnicienii în conformitate cu prevederile art.1 din OUG nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000. Din analiza situației de fapt și a modului în care s-a derulat relațiile club-jucător, a drepturilor și obligațiilor acestora, organele de inspecție fiscală au considerat că natura juridică a convențiilor este specifică contractului individual de muncă și, pe cale de consecință impozitarea veniturilor plătite, drept pentru care s-a procedat la reîntregirea bazei impozabile stabilindu-se un impozit suplimentar de plată în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de X lei prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei impozabile majorate de X lei. Întrucât clubul a calculat, reținut, înregistrat și virat impozitul pe veniturile din convenții civile, încheiate cu sportivii, personalul tehnic și administrativ în sumă de X lei, accesoriiile în sumă de X lei au fost calculate numai pentru suma de X lei (X lei – X lei), rezultând pentru perioada 2004 – 2008 un impozit pe veniturile din salarii în sumă de X lei, aferent căruia au fost calculate accesorii în cuantum de X lei.

Referitor la Fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap, urmare verificării s-a constatat că sumele achitate de club pentru convențiile civile și premii aferente sportivilor și personalului tehnic și administrativ sunt venituri de natură salarială, aferent căror a fost calculată contribuția stabilind o diferență suplimentară în sumă de X lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă de X lei.

Referitor la CAS angajator, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, clubul avea obligația să constituie și să vireze contribuția aferentă în sumă de X lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei.

Referitor la CAS datorată de angajat, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, clubul avea obligația să constituie și să vireze contribuția aferentă în sumă de X lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei.

Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator/angajat, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, clubul avea obligația să constituie și să vireze contribuția aferentă în sumă de X lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei și, respectiv în sumă de X lei pentru care datorează majorări de întârziere în cuantum de X lei.

Referitor la contribuția privind fondul de sănătate datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2008 clubul nu a calculat corect contribuția, stabilind o diferență în sumă de X lei pentru care datorează majorări de întârziere în cuantum de X lei.

Referitor la contribuția privind fondul de sănătate datorată de angajați, aferent veniturilor achitate de club pentru convențiile civile și premii, acoradte sportivilor și personalului tehnic și administrativ, considerate ca fiind venituri de natră salarială, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferenă suplimentară în sumă de X lei aferent căreia au fost calculate accesorii în sumă de X lei.

Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, clubul avea obligația să constituie și să vireze contribuția aferentă în sumă de X lei pentru care datorează majorări de întârziere în cuantum de X lei.

III. Având în vedere actele si documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

1. Referitor la excepția prescripției invocată de societate, cauza supusă soluționării este dacă în raport de data începerii inspecției fiscale, obligațiile fiscale aferente anului 2004 sunt prescrise.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 11.01.2010 s-a efectuat verificarea perioadei 01.01.2004 – 31.12.2008.

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală, prin decizia de impunere nr.X/15.01.2010 s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de X lei.

Prin contestație societatea susține că inspecția fiscală trebuia să nu se desfășoare pentru anul 2004 având în vedere prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

In drept, la art.91 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

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

iar la alin.2) din același act normativ se precizează că :

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

Astfel că pentru creanțele fiscale aferente anului 2004, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2005.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.92 din același act normativ în care se stipulează :

“ Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 11.01.2010, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 12.05.2009, astfel că de la acea dată

termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2004 a fost suspendat până la emiterea deciziei de impunere.

În raport de dispozițiile normative incidente în materie rezultă că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 12.05.2009, nu era împlinit termenul de prescripție de 5 ani înăuntru căruia organul fiscal putea stabili obligații fiscale aferente anului 2004, astfel încât urmează a se respinge ca neîntemeiată excepția prescripției invocată de societate.

2. Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, precum și la capătul de cerere vizând dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fond asupra acestor capete de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

In fapt, prin decizia de impunere nr.X/15.01.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 11.01.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sarcina societății în sumă totală de X lei, pe care societatea le contestă în totalitate.

Totodată, prin dispoziția de măsuri nr.X/15.01.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului X au dispus societății diminuarea pierderii fiscale înregistrate în perioada 2005 – 2008 și declarat prin declarațiile anuale privind impozitul pe profit.

Din obligațiile suplimentare de plată contestate, stabilite de organele de inspecție fiscală, prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr.X/15.01.2010, pentru suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit, TVA, vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap, precum și accesorii aferente, societatea nu prezintă argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală. Aceeași situație se regăsește și în cazul capătului de cerere având ca obiect dispoziția de măsuri.

In drept, art.206 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală prevede :

"Forma și conținutul contestației :

Contestația se formulează în scris și va cuprinde : [...]

- c) motivele de fapt si de drept;**
d) dovezile pe care se intemeiaza;"

iar pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata stipuleaza “

“Contestatia poate fi respinsa ca : [...]

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii; [...]”

În temeiul acestor prevederi legale și având în vedere documentele aflate la dosar, se reține că societatea nu aduce nici un argument cu privire la cuantumul debitelor stabilite suplimentar de plata cu titlul de impozit pe profit, TVA, vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap, precum și a accesoriilor aferente care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziție legală prin care sa combata constatările organelor de inspecție fiscală, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile de întârziere, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi și penalități aplicată.

Având în vedere că societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, deși prin contestația formulată prin Societatea Civilă de Avocați “X și Asociații” în baza împuternicirii avocațiale nr.X/2010, s-a angajat cu prezentarea unei analize pentru fiecare situație în parte dar care nu a fost depusă până la data emiterii deciziei, urmează a se respinge ca nemotivată și nesusținută cu documente contestația pentru aceste capete de cerere în sumă totală de X lei.

Pentru aceleași considerente, contestația va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută și pentru capătul de cerere referitor la dispoziția de măsuri, organul de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat contestația, potrivit prevederilor pct.4.2 din Orinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

3. Referitor la suma totală de X lei din care impozit pe veniturile din salarii rezultat din includerea în categoria veniturilor salariale realizate de personalul sportiv a sumelor primite în anii 2004 – 2005 sub forma de avansuri spre decontare și împrumuturi în suma de X lei și accesoriile aferente în sumă

de X lei, precum și la suma totală de X lei, reprezentând contribuții sociale și accesorii, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării sumelor primite de jucătorii de X, antrenori și tehnicieni cu titlu de de împrumuturi și avansuri spre decontare în categoria veniturilor salariale în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezultă că ulterior acordării respectivelor avansuri și împrumuturi părțile ar fi convenit ca sumele în cauză să rămână la dispoziția beneficiarilor cu titlu definitiv.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004 jucătorii de X, antrenorii și tehnicienii, angajați în baza contractelor individuale de muncă, au beneficiat de diverse sume de bani acordate de societate sub formă de avans spre decontare sau împrumut. Similar și în anul 2005 au fost efectuate plăți prin casierie cu titlu de împrumut.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală nu au constatat dacă ulterior acordării împrumuturilor societatea, printr-un înscris, a convenit cu beneficiarii respectivelor sume ca acestea să rămână la dispoziția lor cu titlu definitiv.

In drept, la art.55 alin.1) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal se precizează că :

“(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”.

În speță sunt incidente și prevederile pct.84 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căror :

“Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;*
- sporurile și adaosurile de orice fel;*

- indemnizațiile de orice fel;
 - recompensele și premiile de orice fel;
 - sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele din fondul de participare la profit, acordate salariaților agenților economici după aprobarea bilanțului contabil, potrivit legii;
 - sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
 - sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
 - orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;
- b) indemnizațiile, precum și orice alte drepturi acordate persoanelor din cadrul organelor autorității publice, alese sau numite în funcție, potrivit legii, precum și altora asimilate cu funcțiile de demnitate publică, stabilite potrivit sistemului de stabilire a indemnizațiilor pentru persoane care ocupă funcții de demnitate publică;
- c) drepturile personalului militar în activitate și ale militarilor angajați pe bază de contract, reprezentând solda lunară compusă din solda de grad, solda de funcție, gradații și indemnizații, precum și prime, premii și alte drepturi stabilite potrivit legislației speciale;
- d) drepturile administratorilor, obținute în baza contractului de administrare încheiat cu companiile/societățile naționale, societățile comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și cu regiile autonome, stabilite potrivit legii, cum ar fi: indemnizația lunară brută, suma convenită prin participare la profitul net al societății;
- e) sumele plătite membrilor fondatori ai unei societăți comerciale constituite prin subscripție publică, potrivit cotei de participare la profitul net, stabilită de adunarea constitutivă, potrivit legislației în vigoare;
- f) sumele primite de reprezentanții numiți în adunarea generală a acționarilor și sumele primite de membrii consiliului de administrație și ai comisiei de cenzori, stabilite potrivit prevederilor legale;
- g) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, conform legii;
- h) sumele primite de către persoanele fizice agreeate de Ministerul Finanțelor Publice să efectueze certificarea bilanțului contabil și a contului de

execuție bugetară la instituțiile publice care nu au compartiment propriu de audit intern și care nu își desfășoară activitatea în cabinete individuale înregistrate la organele fiscale teritoriale;

i) indemnizațiile, primele și alte asemenea sume acordate membrilor aleși ai unor entități, cum ar fi: organizații sindicale, organizații patronale, alte organizații neguvernamentale, asociații de proprietari/chiriași și altele asemenea;

j) indemnizațiile acordate ca urmare a participării în comisii, comitete, consilii și altele asemenea, constituite conform legii;

k) veniturile obținute de condamnații care execută pedepse la locul de muncă;

l) sumele plătite sportivilor amatori, ca urmare a participării în competiții sportive oficiale, precum și sumele plătite sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști în domeniu de către cluburile sau asociațiile sportive cu care aceștia au relații contractuale de muncă, indiferent de forma sub care se plătesc, inclusiv prima de joc, cu excepția celor prevăzute la art. 42 lit. t) din Codul fiscal;

m) compensații bănești individuale acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă;

n) indemnizații sau alte drepturi acordate angajaților cu ocazia angajării sau mutării acestora într-o altă localitate, stabilite potrivit contractelor de muncă, statutelor sau altor dispoziții legale, cu excepția celor prevăzute la [art. 56](#) alin. (4) lit. h) și i) din Codul fiscal;

o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor”.

In temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică care desfășoară o activitate în baza unui contract de muncă.

Având în vedere prevederile legale incidente cauzei și documentele aflate la dosar se reține că în perioada 2004 – 2005 societatea a plătit sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor, angajați în baza unui contract individual de muncă, diverse sume sub forma avans spre decontare și împrumut, fără ca aceștia să justifice în vreun fel sumele ridicate.

Organele de inspecție fiscală nu au stabilit natura sumelor încasate de jucători, antrenori și tehnicieni, precizând faptul că indemnizațiile de instalare și primele de joc “au fost acordate sub formă de avansuri spre decontare și împrumuturi care, ulterior, au fost înregistrate pe costuri”.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că față de impozitul pe veniturile din salarii calculat și reținut, societatea datorează un impozit suplimentar în sumă de X lei rezultat din includerea în veniturile salariale realizate de personalul sportiv a sumelor primite în anul 2004 sub forma de avansuri spre decontare și împrumuturi, care nu au fost justificate sau restituite și, respectiv în sumă de X lei calculat similar pentru anul 2005.

Prin contestația formulată societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au recalificat natura împrumuturilor și avansurilor spre decontare acordate/ridicate de jucătorii de X ca reprezentând venituri salariale, întrucât sumele respective nu au fost primite în legătură cu activitatea dependentă a jucătorului, fapt pentru care au fost înregistrate în contul corespunzător debitori diverși.

Potrivit art.1576 din Codul civil *“Împrumutul este un contract prin care una din părți dă celeilalte oarecare cîtime de lucruri, cu îndatorire pentru dînsa de-a restitui tot atîtea lucruri, de aceeași specie și calitate”*.

În ceea ce privește avansurile spre decontare, la art.29 din Decretul nr.209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casa se precizează că :

“Unitățile pot acorda, prin casierie, avansuri în numerar persoanelor încadrate în unitate, pentru:

a) cheltuieli de aprovizionare cu mărfuri de la fondul pieței și pentru alte plăți care se fac în localitatea unde unitatea își are sediul, până la cuantumul nevoilor pe 3 zile, cu obligația de a justifica avansul în termen de cel mult 4 zile lucrătoare de la primirea lui, exclusiv ziua primirii;

b) cheltuieli de aprovizionare cu mărfuri de la fondul pieței și pentru alte plăți care se fac în afara localității sediului unității, până la cuantumul nevoilor pe 10 zile, cu obligația de a se justifica avansul în termen de cel mult 3 zile lucrătoare de la data aprobată pentru sosirea din deplasare, exclusiv ziua sosirii, sau în termen de 3 zile lucrătoare de la sosirea din delegație, exclusiv ziua sosirii, în cazul în care acesta are loc anterior datei aprobate;

c) cheltuieli pentru achiziții de produse și colectări de deșeuri, precum și pentru cheltuielile expedițiilor, grupelor de cercetări geologice, în limitele și termenele de justificare a avansului stabilite de comun acord cu băncile sau cu celelalte instituții de credit care eliberează numerarul;

d) cheltuieli de protocol sau pentru organizarea de conferințe, simpozioane și alte asemenea acțiuni, în limitele aprobate de conducătorii unităților și potrivit baremurilor stabilite de norme în vigoare, cu obligația de a se justifica avansul în termen de cel mult 4 zile lucrătoare de la plecarea

delegației sau încheierea acțiunii, exclusiv ziua plecării delegației sau încheierii acțiunii;

e) cheltuieli de deplasare în interes de serviciu, în limita sumelor convenite pentru plata transportului, diurnei, indemnizației și a cazării pe timpul deplasării, cu obligația de a se justifica avansul în termen de cel mult 3 zile lucrătoare de la sosirea din deplasare, exclusiv ziua sosirii”,

iar la art.24 din același act normativ se menționează că :

“Titularul de avans este obligat ca, în termenele stabilite pentru justificarea avansului, să întocmească și să depună, la compartimentul financiar-contabil al unității care i-a acordat avansul, decontul de cheltuieli în care înscrie toate documentele justificative și le anexează la acesta”.

De asemenea, la art.38 alin.6) se stipulează :

“Dacă titularul de avans nu a justificat avansul primit sau nu a depus sumele rămase necheltuite la termenele stabilite ori până la data întocmirii statului de retribuiții, acestea, inclusiv penalizarea aferentă, se rețin din retribuiția titularului de avans, în condițiile stabilite de lege, pe baza dispoziției conducătorului compartimentului cu atribuții financiar-contabile”.

În temeiul acestor prevederi legale și având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală se reține că sumele acordate jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor cu titlu de împrumut nu pot fi asimilate veniturilor de natură salarială.

Mai mult, așa cum s-a reținut și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, pag.30 alin.2), din suma împrumutată în cuantum de X lei *“în lunile decembrie 2005 și martie 2006 a fost restituită suma totală de X lei”*

ceea ce demonstrează că sumele acordate cu titlu de împrumut nu aveau, *a priori*, caracter nerambursabil.

Pe baza instrumentării de către organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației nu își poate însuși concluzia potrivit căreia sumele acordate cu titlu de împrumut și avans spre decontare reprezintă pentru beneficiari venituri de natură salarială.

Deși la art.6 din Decretul nr.167/1958 republicat privitor la prescripția extinctivă se prevede că :

“Dreptul de a cere executarea silită în temeiul oricărui titlu executor se prescrie prin împlinirea unui termen de 3 ani, iar în raporturile dintre organizațiile socialiste, de un an”, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă pentru beneficiarii sumelor în cauză a operat efectul prescripției, părțile însușindu-și această stare de fapt ori, dacă dimpotrivă părțile au convenit recuperarea creanțelor în orice în alt mod.

Aceasta, întrucât în conformitate cu prevederile art.16 lit.a) din Decretul nr.167/1958 republicat :

“Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția.[...]”

Cu alte cuvinte, până nu se stabilește că sumele acordate cu titlu de avans spre decontare și împrumut sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor, sume care erau ridicate periodic de la casieria societății fără a fi justificate, au fost achitate în fapt ca plată a muncii acestor persoane pentru clubul de X, nu se poate menține ca legală încadrarea ca venituri de natură socială.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală în sensul desființării deciziei de impunere nr.X/15.01.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 11.01.2010 pentru suma X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând natura sumelor acordate sportivilor și tehnicienilor sub forma de avans spre decontare și împrumut.

În ceea ce privește majorările de întârziere și penalitățile în sumă totală de X lei aferente impozitului pe veniturile din salarii stabilite prin decizia de impunere nr.X/15.01.2010 contestată, acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât pentru debitul în sumă de X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii s-a desființat decizia de impunere, va fi desființat și capitolul din decizia de impunere referitor la majorări de întârziere și penalitățile în sumă de X lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit contribuții sociale și accesorii în sumă totală de X lei pentru anul 2004, respectiv în sumă totală de X lei pentru anul 2005, corespunzător diferenței de venituri salariale calculate ca urmare a includerii în această categorie a sumelor acordate sportivilor, antrenorilor și tehnicienilor sub formă de împrumuturi, se va proceda la desființarea deciziei de impunere și pentru suma totală de X lei reprezentând contribuții sociale și accesorii.

4. Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii în sumă de X lei și accesoriiile aferente în sumă de X lei, cauza supusă soluționării o reprezintă stabilirea naturii veniturilor obținute de sportivii

profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv, respectiv dacă acestea reprezintă venituri de natură salarială în condițiile în care veniturile nu sunt obținute în baza unor contracte de muncă.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005 – 2008 societatea a încheiat contracte de prestări servicii, conform Codului civil, cu sportivii, antrenorii și tehnicienii, iar începând cu anul 2006 a încheiat preponderent convenții civile cu sportivii, antrenorii și tehnicienii legitimați la club, în conformitate cu prevederile art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000 care precizează ca începând cu 01.01.2006 structurile sportive aveau posibilitatea de a încheia în formă scrisă contracte individuale de muncă sau convenții în condițiile Codului civil, cu sportivul profesionist. Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală au reținut că activitatea prestată de persoanele cu care societatea a încheiat convenții civile este o activitate dependentă, iar veniturile obținute din această activitate fiind în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, venituri de natură salarială, stabilind suplimentar un impozit pe salarii în sumă de X lei.

De asemenea, s-a constatat că în perioada 2005 – 2008 societatea a plătit jucătorilor de X, antrenorilor și personalului specializat în pregătirea sportivilor suma netă de X lei pentru activitatea desfășurată în cadrul clubului în baza convențiilor de prestări servicii încheiate cu aceștia, fără a calcula și reține impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

In drept, până la intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000 textul art.14 alin.3 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000 avea următorul conținut :

“(3) Sportivii profesioniști sunt cei care, pentru practicarea sportului respectiv, încheie, în condițiile legii, cu cluburile la care sunt legitimați un contract individual de muncă pe durată determinată și care obțin licența de sportiv profesionist.”

În speță sunt incidente și dispozițiile art.55 alin.1) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal potrivit cărora :

“(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”,

La alin.2) lit.c) din același act normativ se menționează că :

“(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

*c) drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, **primele**, premiile, sporurile și alte drepturi ale personalului militar, acordate potrivit legii”,*

iar la alin.3 lit.c) se precizează că :

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

[...]

c) împrumuturi nerambursabile;”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că indemnizațiile de instalare și primele de joc plătite de club jucătorilor, antrenorilor și tehnicienilor sunt avantaje în bani fiind asimilate veniturilor de natură salarială și care se cuprind în baza de calcul a impozitului pe salarii.

Odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006, la art.14 alin.2 se prevede

“(2) Sportivul profesionist este cel care pentru practicarea sportului respectiv îndeplinește următoarele condiții:

a) are licența de sportiv profesionist;

b) încheie cu o structură sportivă, în formă scrisă, un contract individual de muncă sau o convenție civilă în condițiile legii.”

De altfel, la alin.3) din același act normativ se prevede :

“(3) Sportivului profesionist, care a încheiat cu o structură sportivă o convenție civilă, i se asigură, la cerere, participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii”,

iar la alin.4) se precizează :

“(4) Licența de sportiv profesionist se obține în conformitate cu procedurile prevăzute în statutele și în regulamentele federațiilor sportive naționale.”

Rezultă că până la data de **31.12.2005** sportivii profesioniști aveau obligația să încheie cu cluburile sportive **numai contracte individuale de muncă pe durată determinată.**

Incepând cu data de 01.01.2006, prin modificarea adusă de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2000 legii educației fizice și sportului, s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau a unei convenții civile, precum și posibilitatea de a beneficia **la cerere** de sistemul de asigurări sociale de stat.

Aceasta, întrucât până la 31.12.2005 sportivii profesioniști beneficiau de sistemul asigurării sociale urmare naturii salariale a veniturilor obținute în baza contractelor de muncă.

În ceea ce privește drepturile și obligațiile sportivului profesionist, potrivit art.14 alin.7) din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000 *“sunt cele prevăzute în statutele și în regulamentele federațiilor sportive naționale, precum și în contractele sau convențiile, după caz, încheiate între părți”*.

Natura juridică a convențiilor civile diferențiază veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza acestor convenții de veniturile obținute în baza raportului de muncă urmare încheierii contractelor de muncă reglementate de Codul muncii.

În lipsa unor prevederi speciale în cuprinsul Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la convențiile civile, normele aplicabile în această materie rămân cele ale Codului civil prevăzute la Titlul III “Despre contracte sau convenții”, unde la art.948 se precizează :

“Condițiile esențiale pentru validitatea unei convenții sunt:

- 1. capacitatea de a contracta;*
- 2. consimțământul valabil al părții ce se obligă;*
- 3. un obiect determinat;*
- 4. o cauză licită”*.

Mai mult decât atât, având în vedere că prin Codul civil sau prin o altă lege specială nu se reglementează condițiile pe care trebuie să le îndeplinească convenția civilă pentru a se putea face deosebire față de contractul individual de muncă reglementat de Codul muncii, rezultă că orice contract care poartă denumirea de convenție și care se încheie între cluburi și sportivii profesioniști în condițiile Legii nr.69/2000 modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 este o convenție civilă așa cum se prevede la Titlul III “Despre contracte sau convenții” din Codul civil.

De asemenea, se reține că nici Legea nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare nu cuprinde prevederi referitoare la clauzele pe care trebuie să le conțină convenția civilă încheiată de sportivul profesionist cu structura sportivă, spre deosebire de contractul individual de muncă al cărui

model cadru este aprobat prin Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.64/2003, cu modificările ulterioare, și care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu elementele prevăzute în modelul cadru aprobat.

Având în vedere că potrivit art.982 din Codul civil *“Toate clauzele convențiilor civile se interpretează unele prin altele, dându-se fiecăreia înțelesul ce rezultă din actul întreg”*, iar potrivit art.977 din același cod *“Interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor”*, precum și faptul că sportivul profesionist este deținător al unei licențe, din punct de vedere fiscal veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu structurile sportive în condițiile Legii nr.69/2000, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 nu pot fi asimilate veniturilor din salarii definite de art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare ca fiind acele venituri *“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”*.

Se reține că Legea nr.69/2000, astfel cum a fost modificată prin OUG nr.205/2005, are caracterul unei norme speciale față de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, care constituie dreptul comun în materie iar potrivit principiului de drept potrivit căruia *“specialia generalibus derogant”* - legea specială derogă de la general- rezultă că prevederea de la art.14(3) derogă de la legea generală, reprezentând o dispoziție de natură a reglementa limitele aplicării acesteia.

Potrivit doctrinei, se reține că legea specială, fie anterioară, fie ulterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rând, are preferință față de legea generală și exclude aplicarea acesteia cu privire la tot ceea ce reglementează în mod expres.

Concluzionând, se reține că legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Prin urmare, dacă norma generală se aplică în toate cazurile și în orice materie, normele speciale sunt aplicabile numai într-o anumită materie, potrivit voinței legiuitorului.

Se reține că norma specială, în măsura în care tace, se completează cu norma generală, norma specială derogând numai sub unele aspecte față de dreptul comun.

Având în vedere cele de mai sus se desprinde concluzia că prevederile OUG 205/2005 se constituie într-o normă derogatorie cu privire la forma de desfășurare a activității de către sportivii profesioniști și participarea acestora la

sistemul de pensii care se aplică prioritar, având preferință față de legea generală.

Convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști care dețin acest statut în condițiile legii sportului și cluburile sportive nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat-angajator.

În condițiile în care sportivul profesionist ar opta pentru încheierea unui contract individual de muncă cu structura sportivă, egalitatea juridică dintre părți ar înceta, din acel moment una dintre părți s-ar afla în subordonarea celeilalte, în timp ce convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportiv și cluburile sportive, nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat angajator.

Așadar, având în vedere cele de mai sus, convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști și cluburile sportive după intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea art.14 din Legea nr.69/2000, nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat angajator.

În speță sunt incidente prevederile art.46 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

“(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente”,

iar conform alin.3) al articolului mai sus invocat *“Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.*

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“Sunt considerate venituri din profesii libere veniturile obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, de către: medici, avocați, notari publici, executori judecătorești, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, consultanți de plasament în valori mobiliare, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, **sportivi,***

arbitri sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate desfășurate în mod independent, în condițiile legii”,

iar potrivit pct.19 din același act normativ “Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii”.

La art.52 alin.1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt prevăzute în mod expres veniturile din activități independente pentru care plătitorii veniturilor au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, anume :

“[...]”

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele menționate la art. 78 alin. (1) lit. e); [...]”

Până la intrarea în vigoare a art.I din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.78 din Legea nr.571/2003 avea următorul conținut:

“Definirea veniturilor din alte surse

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

a) prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii, potrivit cap. III din prezentul titlu;

b) câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;

c) venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

d) venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial.

(2) Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu”, forma în vigoare la 01.08.2006.

Începând cu data de 01.01.2007 la art.78 din Codul fiscal după litera d) a alin.1) a fost introdusă o nouă literă, litera e) cu următorul conținut:

“e) venituri primite de persoanele fizice din activități desfășurate pe baza contractelor/convențiilor civile, încheiate potrivit Codului civil, altele decât cele care sunt impozitate conform cap. II și conform opțiunii exercitate de către contribuabil. Opțiunea de impunere a venitului brut se exercită în scris, în momentul încheierii fiecărei/fiecărui convenții/contract civil și este aplicabilă veniturilor realizate ca urmare a activității desfășurate pe baza acestei/acestui convenții/contract”.

La art.79 din același act normativ se prevede:

„Calculul impozitului și termenul de plată

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

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține că veniturile realizate începând cu 01.01.2006 ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil de sportivii profesioniști se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, iar după completarea cu litera e) alin.1) al art.78 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, încadrarea în categoria alte venituri este condiționată și de opțiunea exercitată în scris de sportivul profesionist prin convenția civilă încheiată cu structura sportivă.

În același sens este și punctul de vedere transmis cu adresa nr.X/14.09.2009 de Direcția Generală Juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice în care se precizează că : *”veniturile realizate ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil, de persoane fizice, se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, definite conform art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și se supun impunerii potrivit art.52 alin.1) din același act normativ.*

In atare situație, conform alin.2) și 3) al articolului mai sus invocat, plătitorul de astfel de venituri are obligația să calculeze și să rețină impozitul determinat aplicând cota de 10% asupra venitului brut, să-l vireze la bugetul de stat până la 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul.

Conform art.53 din Codul fiscal, un contribuabil care desfășoară o activitate independentă are obligația să efectueze plăți anticipate în contul

impozitului anual datorat la bugetul de stat, potrivit art.82, cu excepția veniturilor prevăzute la art.52, pentru care plata anticipată se efectuează prin reținere la sursă.[...] în măsura în care veniturile obținute de sportivul profesionist nu se încadrează în categoriile prevăzute la art.41 lit.a) – h) precizăm că acestea se includ în categoria veniturilor din alte surse”.

Acest punct de vedere a fost avizat și de Direcția Legislație Impozite Directe din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr.X/06.11.2009, aflată în copie la dosar.

În consecință, în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de sportivii profesioniști, începând cu 01.01.2006, în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv sunt venituri de natură salarială aferent cărora au stabilit o diferență în sumă de X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii.

Intrucât diferența de impozit pe veniturile din salarii a fost calculată atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de tehnicieni, antrenori, neexistând o situație în care să fie evidențiat distinct impozitul aferent veniturilor obținute de sportivii profesioniști și începând cu 01.01.2006 și, respectiv de tehnicieni și antrenori, iar organul de soluționare nu poate stabili distinct cuantumul impozitului aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală în sensul desființării deciziei de impunere nr.X/15.01.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 11.01.2010 pentru suma X lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și accesorii, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de X care au încheiat convenții civile cu clubul, dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale și să încadreze aceste venituri în categoria veniturilor din activități independente.

5. Referitor la suma totală de X lei reprezentând CAS angajator în sumă de X lei, la accesorii aferente în sumă de X lei, la CAS angajați în sumă de X lei, la accesorii aferente în sumă de X lei, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea obligării societății la plata contribuțiilor de asigurări sociale aferentă veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile în condițiile în care prin legea specială posibilitatea participării sportivilor

profesioniști la un sistem de pensii, public și/sau privat a fost prevăzută în funcție de opțiunea sportivului profesionist.

In fapt, prin actul de control contestat organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația ca pentru veniturile realizate de sportivi și personalul tehnic și administrativ să calculeze și să vireze contribuția pentru asigurări sociale de stat datorată de angajator/angajați.

Prin contestația formulată societatea invederează că a încheiat cu jucătorii de X convenții civile și că veniturile obținute în baza acestora ar avea o natură diferită față de veniturile obținute în baza contractelor de muncă.

În ceea ce privește posibilitatea încheierii de convenții civile între club și sportivii profesioniști în perioada supusă verificării sunt incidente dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006, care la art.14 alin.3) se precizează că :

„3) Sportivului profesionist care a încheiat cu o structură sportivă o convenție în condițiile Codului civil i se asigură, la cerere, participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii.”

Din economia textului mai sus citat se desprinde concluzia că legiuitorul a prevăzut în cazul **sportivilor profesioniști, începând cu 01.01.2006**, posibilitatea încheierii de convenții civile sau contracte de muncă, la alegerea părților.

Acest drept de opțiune vizează **exclusiv** categoria sportivi profesioniști, astfel cum aceasta este definită în Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, care la art.14 alin.3) se precizează că :

“(3) Sportivii profesioniști sunt cei care, pentru practicarea sportului respectiv, încheie, în condițiile legii, cu cluburile la care sunt legitimați un contract individual de muncă pe durată determinată și care obțin licența de sportiv profesionist.”

Față de prevederile legale citate mai sus, rezultă că voința legiuitorului a fost aceea de a da posibilitatea sportivului profesionist de a practica sportul în temeiul unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile, în condițiile legii.

În drept, la art. 5 alin.1) pct.I din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

“În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;

la pct.IV lit.d) din același act normativ se precizează :

“IV. persoanele care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute, și care se află în una dintre situațiile următoare:

[...]

d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;[...]

iar la pct.V se menționează :

“V. Persoanele care se regăsesc în două sau mai multe situații prevăzute la pct. IV.

(2) Se pot asigura în sistemul public, pe bază de contract de asigurare socială, în condițiile prezentei legi, persoanele care se regăsesc în situațiile prevăzute la alin. (1) și care doresc să își completeze venitul asigurat, precum și persoanele care nu se regăsesc în situațiile prevăzute la alin. (1).

(3) Salariul mediu brut este cel utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.”

De asemenea la art.23 alin.1) lit.a) din același act normativ se precizează că :

“(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. II și VI;”

iar la art.24 alin.1) se menționează că :

“(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. VI.”

Având în vedere că prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006 s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau a unei convenții civile, în situația în care sportivul profesionist a încheiat cu structura sportivă o convenție civilă, acestuia i se

asigură **la cerere** participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat în condițiile legii.

În consecință, pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști, în baza unor convenții civile, în situația în care respectivii sportivi nu au optat pentru participarea la un sistem de pensii, clubul contestator **nu avea obligația de a calcula și vira la buget** contribuția de asigurări sociale de stat angajator/angajat, în condițiile în care, așa cum s-a reținut pct.3 din motivarea prezentei decizii, veniturile realizate de sportivii profesioniști nu se încadrează în categoria veniturilor din salarii, iar organele de inspecție fiscală nu au constatat prin actul atacat că sportivii profesioniști care au încheiat convenții civile cu clubul contestator și-ar fi exprimat opțiunea de a participa la sistemul public de pensii.

Aceste dispoziții ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006 derogă de la cadrul normativ general în materia contribuțiilor de asigurări sociale de stat reprezentat de Legea nr.19/2000 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, prin adresa nr.X/07.10.2009 a Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale DLMCRP existentă la dosar s-a pronunțat în sensul că *“potrivit art.26 alin.(1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, modificat prin Legea nr.200/2008 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.91/2007 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul protecției sociale contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând “venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare”.Ținând seama că textul nu distinge între contribuția datorată de angajat și contribuția datorată de angajator, putem conchide că persoanele menționate la art.14 din Legea nr.69/2000, legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, nu datorează contribuția de asigurări sociale.Această contribuție nu este datorată nici de structura sportivă cu care sportivul profesionist încheie o convenție civilă, în condițiile legii.”*

În același sens este și punctul de vedere al Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale exprimat prin adresa nr.1322/ML/14.07.2009 în care se precizează că: *”Față de prevederile legale, legiuitorul a creat posibilitatea sportivului ce deține licență de sportiv profesionist să practice sportul în temeiul unui contract individual de muncă încheiat cu o structură sportivă (având toate drepturile și obligațiile prevăzute de legislația muncii) sau, printr-o convenție civilă încheiată în condițiile legii.*

Condițiile generale legale pentru încheierea unei convenții civile, regimul juridic al acesteia cu referire la reglementările cuprinse în art.14 din Legea nr.69/2000, legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, se regăsesc în Codul Civil.

Din punct de vedere al obligației de plată a contribuției de asigurări sociale de stat, venitul obținut din convenții civile nu poate fi asimilat cu veniturile din salarii, punct de vedere exprimat și de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Juridică, transmis cu adresa nr.188276/08.09.2009, în care se menționează că : “In situația în care sportivul profesionist a încheiat cu structura sportivă o convenție civilă, acestuia I se asigură la cerere participarea și plata contribuției la un sistem de pensii, public și/sau privat, în condițiile legii.

*In contextul celor de mai sus, precizăm faptul că potrivit art.26 alin.1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare contribuția de asigurări sociale **nu se datorează asupra sumelor reprezentând :***

*“b) diurne de deplasare și de delegare, indemnizații de delegare, detașare și transfer, drepturi de autor, **precum și venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare.**”*

Intrucât contribuția de asigurări sociale angajator/angajat a fost calculată atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de personalul tehnic și administrativ, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuția aferentă veniturilor obținute de sportivii profesioniști după 01.01.2006 în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de personalul tehnic și administrativ, iar organul de soluționare nu poate stabili cuantumul acestei contribuții aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală în sensul desființării deciziei de impunere nr.X/15.01.2010, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 11.01.2010, pentru suma totală de X lei reprezentând CAS angajator în sumă de X lei, accesorii aferente în sumă de X lei, CAS angajați în sumă de X lei, accesorii aferente în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligație de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de X care au încheiat convenții civile cu clubul contestator dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale, și având în vedere categoriile de venituri care se cuprind în baza de calcul a contribuției sociale.

6. Referitor la suma totală de X lei reprezentând contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția individuală pentru șomaj în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția pentru asigurări de sănătate angajator în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice în sumă de X lei, majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este legalitatea obligării societății la plata acestor contribuții sociale pentru sportivii profesioniști în condițiile în care în urma încheierii convenției civile între club și sportivii profesioniști nu există raporturi angajat-angajator, iar veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile nu reprezintă venituri din salarii.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 11.01.2010, aferent veniturilor obținute în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv organele de inspecție fiscală au calculat contribuții sociale, astfel: contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator/asigurați, contribuție pentru asigurări de sănătate angajator, contribuție de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale. Aferent obligațiilor suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat accesorii.

Prin contestația formulată societatea consideră eronată recalificarea convențiilor civile în contracte de muncă ceea ce a determinat stabilirea în sarcina clubului a contribuțiilor sociale.

În drept, în ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj angajator/asigurați, la art.19 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în vigoare pentru perioada în care s-au stabilit diferențe, stipulează că :

„În sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;

b) funcționarii publici și alte persoane care desfășoară activități pe baza actului de numire;

c) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului;

d) militarii angajați pe bază de contract;

e) persoanele care au raport de muncă în calitate de membru cooperativist;

f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) – e)”,

iar la art.20 din același act normativ se precizează că :

“Se pot asigura în sistemul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile prezentei legi, următoarele persoane:

a) asociat unic, asociații;

b) administratori care au încheiat contracte potrivit legii;

c) persoane autorizate să desfășoare activități independente;

d) membri ai asociației familiale;

e) cetățeni români care lucrează în străinătate, conform legii;

f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) - e)”,

iar la art.26 alin.1) se menționează :

„(1) **Angajatorii** au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 19”,

Cota de 5% a fost modificată prin Legea nr.107/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, în vigoare pentru perioada în care s-au stabilit diferențe, care la art.26 se menționează că :

„**Angajatorii** au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 3%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”

De asemenea, la art.27 din același act normativ se precizează :

„Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la art. 19 lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate.”

De asemenea, la pct.10 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.174/2002 se prevede :

“(1) Pentru a se asigura în sistemul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legii, persoanele prevăzute la art. 20 din lege pot încheia cu agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană sau a municipiului București, în a cărei rază își au domiciliul sau reședința, un contract de asigurare pentru șomaj conform modelului prezentat în anexa nr. 3.

(2) În vederea încheierii unui contract de asigurare pentru șomaj, calitatea de asigurat în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, precum și în sistemul asigurărilor sociale de sănătate se dovedește cu contractul de asigurare sau cu orice alt document justificativ privind dobândirea calității de asigurat în cadrul acestor sisteme de asigurări sociale, eliberat de instituțiile competente potrivit legii, în original și copie”.

Din cuprinsul dispozițiilor normative explicitate se reține că persoanele care realizează venituri din activități independente se pot asigura, această activitate fiind opțională iar nu imperativă.

Totodată, obligația calculării, reținerii și virării contribuției a fost stabilită în sarcina angajatorului.

Deci, în situația veniturilor plătite sportivilor profesioniști în baza convențiilor civile clubul nu are calitatea de angajator, iar sportivii profesioniști se pot asigura la cerere astfel încât, în mod eronat organele de inspecție fiscală au obligat clubul contestator la plata contribuțiilor la fondul de șomaj aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile cu atât mai mult cât nu s-a probat existența contractului de asigurare pentru șomaj încheiat de sportivii profesioniști.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate angajator, la art.8 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002, privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările ulterioare, în vigoare pentru perioada în care s-au stabilit obligații suplimentare de plată, se prevede :

„(1) Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane cu contract

individual de muncă sau convenție civilă, precum și persoanelor fizice, după caz.”,

iar la art.8 alin.1) din același act normativ, după modificarea din 24.07.2005 se stipulează că :

*„(1) **Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe bază de contract individual de muncă sau în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz”.***

La art.52 din același act normativ se precizează că :

*“(1) **Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;***

*(2) **Persoanele juridice sau fizice prevăzute la alin. (1) au obligația plății contribuției de 7% raportat la fondul de salarii realizat.”***

De asemenea, la art.3 din Ordinul nr.221/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sănătate se precizează :

*”În sensul prezentelor norme metodologice, se consideră **angajator** persoana fizică sau juridică la care își desfășoară activitatea asigurării, **pe bază de contract individual de muncă sau în baza unui statut special prevăzut de lege”**,*

iar la art.4 din același act normativ se stipulează :

*“(1) **Angajatorii au obligația să calculeze, să rețină și să vireze lunar în contul deschis la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului în a căror rază sunt luați în evidență ca plătitori de impozite și taxe, contribuția de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă, raportat la fondul de salarii realizat.***

*(2) **Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentelor norme metodologice, se înțelege totalitatea sumelor constituite și utilizate de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale sau/și drepturilor asimilate salariilor, așa cum sunt definite în legislația fiscală.[...]***

Deci angajatorul obligat să calculeze și să vireze contribuția pentru asigurări de sănătate în cotă de 7% este definit ca fiind persoana la care asigurării își desfășoară activitatea pe bază de contract de muncă sau statut special prevăzut de lege. Sintagma statut special prevăzut de lege trebuie interpretată în sensul că acel statut special în baza căruia persoana fizică își desfășoară activitatea să fie aprobat de Parlament sau Guvern, astfel cum s-a

pronunțat și Direcția Generală Juridică din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr.X/14.09.2009, aflată în copie la dosar.

La art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare pentru perioada 28.04.2006 – 31.12.2006, se menționează :

“(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

La art.3 din Normele metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate aprobate prin Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.617/2007 se precizează :

„(1) Angajatorii au obligația să calculeze, să rețină și să vireze lunar în contul deschis la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului, în a căror rază sunt luați în evidență ca plătitori de impozite și taxe, contribuția datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă, raportat la fondul de salarii realizat.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentelor norme metodologice, se înțelege totalitatea sumelor constituite și utilizate de persoanele fizice și juridice pentru plata drepturilor salariale sau/și drepturilor asimilate salariilor, așa cum sunt definite în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal. [...]

Pentru anul 2007 cota a fost redusă la 6% în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.88/2006 pentru modificarea și completarea unor acte normative prin care se acordă drepturi sociale, precum și unele măsuri în domeniul cheltuielilor de personal care la art.258.1 alin.2) se stipulează :

“2) Cota de contribuție prevăzută la art. 258 se stabilește pentru anul 2007 la 6%.”,

iar pentru anul 2008 cota a fost redusă la 5,5% în conformitate cu prevederile Legii bugetului de stat nr.388/2007 care la art.9 alin.3) lit.a) se menționează :

„(3) Pentru anul 2008 cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc astfel:

a) 5,5% începând cu 1 ianuarie 2008 și 5,2% începând cu 1 decembrie 2008, pentru cota prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;”

Deci în situația încheierii de convenții civile cu sportivii profesioniști clubului contestator nu îi revine obligația plății contribuției pentru asigurări sociale de sănătate angajator întrucât nu au această calitate, între societate și sportivul profesionist care a încheiat convenție civilă neexistând raporturi de natura angajat – angajator.

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.5 alin.1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, așa cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.107/2003, prevede că :

“(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi:

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici;

b) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. a);

c) șomerii, pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii;

d) ucenicii, elevii și studenții, pe toată durata efectuării practicii profesionale”;

la art.6 din același act normativ se precizează că

“(1) Se pot asigura în condițiile prezentei legi, pe bază de contract individual de asigurare, persoanele care se află în una sau mai multe dintre următoarele situații:

a) asociat unic, asociați, comanditari sau acționari;

b) comanditați, administratori sau manageri;

c) membri ai asociației familiale;

d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;

e) persoane angajate în instituții internaționale;

f) proprietari de bunuri și/sau arendași de suprafețe agricole și forestiere;

g) persoane care desfășoară activități agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activități private în domeniul forestier;

h) membri ai societăților agricole sau ai altor forme de asociere din agricultură;

i) alte persoane interesate, care își desfășoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menționate anterior.

(2) Conținutul contractului individual de asigurare se stabilește în normele metodologice**) de aplicare a prezentei legi”,

Din interpretarea dispozițiilor normative explicitate se reține că au statutul de asigurați persoanele care realizează venituri în baza unui contract individual de muncă în timp ce persoanele care realizează venituri din activități independente se pot asigura la cerere.

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, la art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.399/2006, pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, în vigoare pentru perioada 01.01.2006 – 30.06.2007 prevede că :

“(1) Persoanele asigurate pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sistemul de asigurări sociale de sănătate, denumite în continuare asigurați, au dreptul, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, pe perioada în care au domiciliul sau reședința pe teritoriul României, la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dacă:

A. desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza raportului de serviciu;

B. desfășoară activități în funcții electivă sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. A;

C. beneficiază de drepturi bănești lunare ce se suportă din bugetul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile legii.

(2) De aceleași drepturi beneficiază și persoanele care nu se află în una dintre situațiile prevăzute la alin. (1), dar sunt:

a) asociați, comanditari sau acționari;

b) administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare ori de management;

c) membri ai asociației familiale;

d) autorizate să desfășoare activități independente.

(3) Persoanele prevăzute la alin. (2), care au calitatea de pensionari, nu sunt asigurate conform prezentei ordonanțe de urgență, cu excepția pensionarilor de invaliditate gradul III și a pensionarilor nevăzători, care se află în una dintre situațiile prevăzute la lit. c) și d)",

la art.4 alin.2) din același act normative se precizează :

“(1) La data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cotele de contribuții de asigurări sociale stabilite prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat se diminuează cu 0,85 puncte procentuale, prin deducere din:

a) cota de contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, în cazul persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1) lit. A și B;

b) cota de contribuție de asigurări sociale datorată de instituția care administrează bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cazul persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1) lit. C;

c) cota de contribuție de asigurări sociale datorată de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2).

(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) lit. e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”,

iar la art.5 se stipulează că :

“Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, cota de contribuție prevăzută la art. 4 alin. (2) se datorează și se achită de către:

a) angajatori pentru asigurații prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. A și B;

b) instituția care administrează bugetul asigurărilor pentru șomaj pentru asigurații prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. C;

c) persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2)”.

Prin Ordinul ministrului sănătății nr.60/2006 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, la art 6 s-a prevăzut că :

„Pentru a beneficia de concedii și indemnizații, persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 și care au

fost asigurate în temeiul Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările ulterioare, sunt obligate să depună la casa de asigurări de sănătate declarația de asigurare pentru concedii și indemnizații în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme”.

Din interpretarea actelor normative explicitate se reține că legiuitorul a instituit obligația plății contribuției în sarcina angajatorilor numai pentru persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și în baza raportului de serviciu precum și pentru persoanele care desfășoară activități electivă sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești.

În cazul persoanelor autorizate să desfășoare activități independente, asigurate în temeiul Legii nr.19/2000, contribuția se plătește de respectivele persoane în conformitate cu dispozițiile art.5 lit.c) din actul normative mai sus explicitat.

În ceea ce privește contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,

la art.7 alin.1) din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale se precizează că :

“Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.”

Din interpretarea actului normativ se reține că obligația plății a fost instituită în sarcina persoanelor care au calitatea de angajator, baza de calcul a contribuției fiind reprezentată de fondul de salarii.

Conform dispozițiilor legal mai sus enunțate, obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor revine angajatorului în cazul veniturilor din salarii care intră în baza de calcul a respectivelor contribuții.

Se reține că organele de inspecție fiscală au obligat clubul contestator la plata contribuțiilor pe considerentul că veniturile realizate de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile ar fi venituri de natură salarială. Organul de soluționare nu își poate însuși această constatare în condițiile în care la pct.4 din motivarea prezentei decizii s-a reținut că veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile nu sunt venituri salariale, iar între sportivii profesioniști și club nu sunt raporturi de natură angajat – angajator ca urmare a încheierii convențiilor civile.

În concluzie, în cazul veniturilor din convenții civile realizate de sportivii profesioniști contribuția de asigurări pentru șomaj angajator nu se datorează de

către club deoarece acesta nu are calitatea de angajator, iar contribuția pentru șomaj angajați nu se datorează decât în situația existenței contractului de asigurare pentru șomaj încheiat de sportivii profesioniști.

Contribuția de asigurări de sănătate angajator în cazul veniturilor realizate de sportivii profesioniști nu se datorează de societate întrucât în raporturile cu sportivii profesioniști născute în baza convențiilor civile, contestatoarea nu are calitatea de angajator, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale nu se datorează decât în situația în care sportivii profesioniști au încheiat contract individual de asigurare, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice se datorează de persoanele asigurate în temeiul Legii nr.19/2000 și se plătește de aceste persoane, în timp ce la contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale nu se datorează decât de către angajatori și numai asupra veniturilor de natură salarială.

Intrucât contribuțiile sociale au fost calculate atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de tehnicieni, antrenori, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuțiile aferente veniturilor obținute de sportivii profesioniști după 01.01.2006 în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de tehnicieni și antrenori, iar organul de soluționare nu poate stabili cuantumul acestor contribuții aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, respectiv se va desființa decizia de impunere nr.X/15.01.2010 pentru contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator/asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate angajator, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de X care au încheiat convenții civile cu clubul contestator dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale, și având în vedere categoriile de venituri care se cuprind în baza de calcul a contribuțiile sociale și raporturile născute între sportivii profesioniști și clubul de X urmare încheierii convențiilor civile.

7. Referitor la suma totală de X lei din care contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, ANAF este investită să se pronunțe dacă pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile, contribuția individuală de asigurări de sănătate este datorată în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care contribuția se calculează diferențiat asupra veniturilor supuse impozitului pe venit.

In fapt, aferent veniturilor obținute de sportivii profesioniști în perioada ianuarie 2005 – decembrie 2008 reprezentând venituri aferente contractelor de prestări sportive și convenții civile acordate sportivilor, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată la contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de 588.652 lei.

Societatea consideră că veniturile obținute din convenții civile nu pot fi asimilate veniturilor din salarii astfel încât nu îi revine obligația calculării contribuției.

În drept, la art.4 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate se prevede că :

“(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au domiciliul sau reședința în România. În această calitate au obligația plății contribuției de asigurare potrivit prevederilor prezentei ordonanțe de urgență”.

La art.4 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 republicată privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, în vigoare pentru perioada iulie 2005 – 27.04.2006 se precizează că :

“(1) Sunt asigurați, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au domiciliul sau reședința în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență”.

La art.51 alin.2) lit.a) din același act normativ se precizează :

“(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor din activități desfășurate de persoane care exercită profesii libere sau autorizate potrivit legii să desfășoare activități independente,

dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar, dacă este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția”,

iar la lit.e) al aceluiași articol se menționează :

“e) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi și altor venituri care se supun impozitului pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - d)”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că sunt asigurați și plătesc contribuția de sănătate și persoanele care desfășoară activități independente și obțin venituri care se supun impozitului pe venit.

De asemenea, la art.5 din Ordinul nr.221/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sănătate se menționează :

“(1) Contribuția lunară a persoanelor asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, aplicată asupra veniturilor din salarii sau a celor asimilate acestora, care sunt supuse impozitului pe venit”.

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art.257 alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare pentru perioada 28.04.2006 – 31.12.2008, în care se stipulează :

“(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;

c) veniturilor din agricultură supuse impozitului pe venit și veniturilor din silvicultură, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajator și nu se încadrează la lit. b);

d) indemnizațiilor de șomaj;

e) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere și altor venituri care se supun impozitului pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - d), dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;

f) veniturilor realizate din pensii”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în baza de calcul a contribuției se cuprind atât veniturile din salarii cât și veniturile din activități

independente și veniturile încadrate în categoria “alte venituri”. Pentru a fi cuprinse în baza de calcul a contribuției veniturile din activități independente și veniturile încadrate în categoria “alte venituri”, art.51 alin.2) lit.b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 impune cerința ca respectivele venituri să fie singurele asupra cărora să se calculeze contribuția, prevederi similare regăsindu-se și la art.257 alin.2) lit.b) și lit.e) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare începând cu 28.04.2006.

În condițiile în care la pct.4 din considerentele prezentei decizii a fost desființat capitolul din decizia de impunere referitor la impozitul pe veniturile din salarii cu motivarea că veniturile realizate începând cu 01.01.2006 ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil de sportivii profesioniști se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, iar după completarea cu litera e) alin.1) al art.78 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, încadrarea în categoria alte venituri este condiționată și de opțiunea exercitată în scris de sportivul profesionist prin convenția civilă încheiată cu structura sportivă, se va desființa și capitolul referitor la contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de X lei cu majorările de întârziere aferente în sumă de X lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze baza de calcul a acestei contribuții în funcție de încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști din convenții civile și de dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.14 alin.3) din Legea nr.69/2000, art.14 alin.2) din OUG nr.205/2005, art.19, art.20, art.26 din Legea nr.76/2002, pct.10 din HG nr.174/2002, art.4, art.8, art.51, art.52 din OUG nr.150/2002, art.5 din Legea nr.346/2002, art.1, art.4 din OUG nr.158/2005, art.7 din Legea nr.200/2006, art.5, art.24 din Legea nr.19/2000, art.46, art.55, art.56, art.78, art.79, art.126 alin.1), art.129 alin.1) și art.133 alin.1) din Legea nr.571/2003, art.84 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.14 din Legea nr.554/2004 coroborat cu art.91, art.92, art.206 alin.1), art.209 alin.2), art.215, art.216, 231 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X X SA X pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- X lei impozit pe profit,

- X lei accesorii aferente,
- X lei TVA,
- X lei accesorii aferente,
- X lei vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate,
- X lei accesorii aferente

precum și pentru capătul de cerere având ca obiect dispoziția de măsuri nr.X/15.01.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X.

2. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.X/15.01.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice X – Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 11.01.2010, pentru suma totală de **X lei, reprezentând:**

- X lei impozit pe veniturile din salarii,
- X lei accesorii aferente,
- X lei CAS angajator,
- X lei accesorii aferente,
- X lei CAS angajat,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei accesorii aferente aferente,
- X lei contribuția individuală pentru șomaj asigurați,
- X lei accesorii aferente aferente,
- X lei contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- X lei accesorii aferente aferente,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuția pentru asigurări de sănătate asigurați,
- X lei accesorii aferente,
- X lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- X lei accesorii aferente.

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X

X