



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția 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. ____/____2010 privind soluționarea contestației depusă de SC .X. SA

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907968/31.X.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Sector 2 – Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice prin adresa nr.X/30.X.2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907968/31.X.2009 asupra contestației formulată de SC .X. SA, cu sediul în .X., sos. X nr.X, sector X.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr..X/09.X.2009 și privește suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii,
- impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei înscrisă cu semnul (-),
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția individuală pentru șomaj asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,

- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei taxa asupra activităților dăunătoare sănătății,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente.

De asemenea SC .X. SA solicita suspendarea executării actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că decizia de impunere a fost primită de societate sub semnătură în data de 16.X.2009, așa cum rezultă din adresa expeditorului DHL nr.771/19.X.2009 aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația societății a fost trimisă prin poștă în data de 17.X.2009, conform ștampilei oficiului poștal 45 aplicată pe plicul aflat în original la dosar.

Constantând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1) lit.b) 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. SA.

I. Prin contestația formulată societatea consideră nelegale și netemeinice constatările organului de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 09.X.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X/09.X.2009 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, motiv pentru care solicită admiterea contestației, desființarea raportului de inspecție fiscală și anularea deciziei de impunere.

Societatea susține că organul de inspecție fiscală a stabilit obligații suplimentare de plată pentru anul 2002 în condițiile în care această perioadă era prescrisă, întrucât inspecția fiscală a fost inițiată în data de 01.X.2007, suspendată în data de 29.X.2008, reluată în 24.03.2008, suspendată din nou în 25.03.2008 și reluată în 09.X.2009, data înregistrării raportului de inspecție fiscală. Suspendarea inspecției s-a datorat solicitărilor de către inspectorii fiscali a unor puncte de vedere la direcțiile de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și Ministerului Finanțelor Publice referitoare la convențiile civile și aplicarea TVA la transferul de jucători, iar perioadele de întreruperi nu pot prelungi termenul de prescripție.

Referitor la aplicarea eronată a legislației privind impozitarea drepturilor bănești acordate jucătorilor de fotbal și a altor persoane cu care are încheiate convenții civile, societatea susține că dispozițiile legale aplicabile, respectiv art.11 din Codul fiscal, stabilesc un drept de apreciere al organelor fiscale, chiar dreptul de a recalifica actele juridice, dar acest drept este limitat de principiul proporționalității și rezonabilității. Utilizarea acestui drept nu poate fi discreționară, organul fiscal trebuind să acționeze rezonabil ținând seama de toate circumstanțele speciale ale situației și, în principal de toate normele aplicabile în respectivul caz.

Societatea consideră că prin recalificarea convențiilor civile încheiate ca fiind contracte de muncă s-a nesocotit atât principiul libertății de voință prevăzut la art.969 din Codul civil cât și dispozițiile legale aplicabile cuprinse în legi speciale și motivează alegerea încheierii de convenții civile prin faptul că încheierea de contracte de muncă nu ar fi fost posibilă în condițiile unei durate a muncii inferioare nivelului de 10 ore pe săptămână impusă de programul de activitate sportivă al lotului de seniori cât și de durata determinată impusă de FRF, supusă reglementelor FIFA și UEFA.

Această situație a determinat FRF să adopte, încă din anul 2004, regulamente în care să se prevadă posibilitatea încheierii de convenții civile între cluburi și jucători.

Societatea susține că activitatea sportivului este preponderent independentă față de angajator, deoarece obiectul convenției civile îl reprezintă practicarea sportului, timpul de lucru este neadecvat întrucât convenția civilă

prevede un număr mediu maxim de 2 ore pe zi și până la cel mult 10 ore pe săptămână, locul desfășurării activității nu este consemnat ca atare și nici nu poate fi precizat în sensul că activitatea sportivului se supune unor parametrii externi angajatorului.

În ceea ce privește contribuția sportivului profesionist numai cu prestația fizică sau cu capacitatea sa intelectuală și nu cu capitalul propriu, societatea consideră încadrarea organului de inspecție fiscală ca eronată deoarece încheierea convenției civile cu un sportiv profesionist poate fi realizată numai dacă sportivul a dobândit licența de sportiv profesionist, iar licența de sportiv profesionist cuprinde drepturile federative, care, pe lângă capacitatea recunoscută de licență are o dimensiune patrimonială distinctă, care dă dreptul clubului de a încasa indemnizație de transfer, în cazul cesionării drepturilor federative ale jucătorului către alt club, iar costurile cu achiziția sportivilor profesioniști sunt capitalizate ca active necorporate, înregistrate și amortizate ca atare.

Referitor la cheltuielile de deplasare în interesul serviciului al persoanelor cu care sunt încheiate convenții civile, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și străinătate, acordarea de prime, societatea considera ca nereală încadrarea făcută de organul de inspecție fiscală întrucât acestea sunt cheltuieli funcționale sportive deoarece competițiile nu sunt programate la sediul social al societății.

De asemenea, societatea consideră eronată încadrarea de către organele de inspecție fiscală ca o condiție a activității dependente, a obligației jucătorilor de a se supune unui program de pregătire și antrenamente, deoarece obligația de a participa la antrenamente, stagii de pregătire, cantonamente, jocuri oficiale și amicale și de a purta echipament de antrenament și de joc este dată de regulamentele FRF și UEFA.

Față de prevederile Codului muncii cu privire la relația dintre club și un sportiv profesionist, societatea susține că nu pot fi aplicate procedurile de bază care guvernează raporturile de muncă în ceea ce privește timpul de muncă și concedii, deoarece calendarul sportiv intern nu se desfășoară în toate lunile anului, calendarul sportiv internațional este relativ în funcție de performanță, sportivul este pus la dispoziția federației naționale ori de câte ori este convocat. Nu răspunde disciplinar deoarece se admit numai sancțiuni prevăzute de Regulamentul disciplinar al FRF, iar faptele pentru care se aplică sancțiuni disciplinare sunt constatate doar de club.

Referitor la concedieri, acestea nu sunt aplicabile și nu sunt recunoscute de organele sportive naționale și internaționale, iar clubul nu are nicio posibilitate reglementată de a restructura activitatea, de a rezilia convenția

înainte de termen. În concluzie, societatea susține că activitatea unui sportiv de performanță legitimat la un club sportiv și cu care s-a încheiat o convenție civilă nu este o activitate caracterizată necesar de dependență/subordonare.

Cu privire la posibilitatea încheierii de convenții civile, societatea arată că potrivit actului normativ care guvernează raporturile născute în domeniul sportiv, respectiv Legea nr.69/2000, se prevede în mod expres că sportivul profesionist are posibilitatea să încheie cu o structură sportivă un contract individual de muncă sau o convenție civilă.

În ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar la fondul de sănătate datorat de angajator, societatea susține că nu datorează aceste diferențe stabilite de organul de inspecție fiscală deoarece drepturile bănești stabilite pentru sportivii profesioniști au la bază convenții civile încheiate cu societatea și care nu sunt cuprinse în fondul de salarii.

De asemenea, societatea consideră că recalificarea convențiilor civile în contracte de muncă a determinat stabilirea eronată în sarcina clubului a diferențelor și accesoriilor privind impozitul pe veniturile din salarii, CAS, fond pentru accidente de muncă, fond șomaj, fond sănătate, fond de garantare salarii și implicit, sumele stabilite cu titlu de impozit pe profit.

Cu privire la stabilirea obligației de a calcula TVA pentru operațiunile de transfer la cluburi din străinătate a jucătorilor, societatea arată că potrivit Codului fiscal nu trebuia și nu trebuie să fie aplicată TVA pentru operațiunile de transfer a jucătorilor întrucât normele metodologice, adoptate prin Hotărâre de Guvern nu puteau modifica dispozițiile Codului fiscal.

Societatea susține că dispozițiile Normelor metodologice adoptate prin HG nr.1861/2006, care prevăd aplicarea TVA la operațiunile de transfer a sportivilor nu pot fi aplicate retroactiv, având în vedere că acestea au intrat în vigoare începând cu data de 01.X.2007, încălcând în acest mod principiul constituțional al neretroactivității legii, aplicând o dispoziție legală pentru perioada anterioară intrării sale în vigoare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 09.X.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X/09.X.2009 contestată, inspectorii fiscali din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector 2 - Activitatea de inspecție fiscală persoane juridice au constatat următoarele :

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, perioada supusă verificării a fost 01.X.2002 – 30.X.2007. Urmare verificării s-a constatat că în perioada .X. 2005 – .X. 2007 societatea a încheiat contracte de prestări servicii (convenții civile) cu persoane fizice și cu sportivi profesioniști (fotbaliști) care dețin licență eliberată de FRF, conform Legii nr.69/2000 a educației fizice și

sportului, în condițiile în care până la data de 31.X.2005 avea obligația să încheie cu sportivii profesioniști contracte de muncă pe durată determinată.

Modificarea Legii nr.69/2000 prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 a dat posibilitatea cluburilor sportive ca începând cu 01.X.2006 să încheie în formă scrisă cu sportivii profesioniști, contracte individuale de muncă sau convenții în condițiile Codului civil, rezultând astfel că activitatea desfășurată de persoane cu care societatea a încheiat convenții este o activitate dependentă, iar veniturile din această activitate fiind venituri de natură salarială. Impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de .X. lei a fost constituit și virat de societate în contul impozitului pe venituri din convenții civile. De asemenea, urmare a recalculării venitului aferent impozitului pe salarii s-a stabilit o diferență reținută și virată în plus la impozitul pe salarii în sumă de .X. lei, astfel că suma datorată de societate este de .X. lei (.X. – .X.).

Referitor la impozitul pe veniturile din convenții civile, societatea a constituit și virat impozitul pe veniturile din convenții civile încheiate cu sportivii, personalul tehnic și administrativ pentru perioada .X. 2006 – .X. 2007.

Organele de inspecție fiscală au diminuat baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din convenții civile, prin impozitarea acestora ca venituri de natură salarială, rezultând o diferență constituită în plus ca impozit pe venituri din convenții civile în sumă de .X. lei. Urmare recalculării venitului aferent impozitului pe salarii s-a stabilit o diferență reținută și virată în plus la impozitul pe venituri din convenții civile în sumă de X lei, rezultând un impozit virat în plus în sumă de .X. lei (.X.+X).

Referitor la CAS angajator, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, societatea 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 penalități 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, societatea 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 penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

Referitor la contribuția la fondul pentru accidente și boli profesionale, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, societatea 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 penalități 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, societatea 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 penalități 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 și penalități 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 .X. 2005 – .X. 2006 societatea nu a calculat corect contribuția, stabilind o diferență în sumă de .X. lei pentru care datorează majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum 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, societatea 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.

Referitor la fond garantare salarii, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri de natură salarială obținute de sportivi, personalul tehnic și administrativ, societatea 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.

Referitor la taxa asupra activităților dăunătoare sănătății, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a aplicat prevederile art.3.1 lit.a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.22/1992 cu modificările și completările ulterioare stabilind o taxă în sumă de .X. lei cu majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat scutire de TVA cu drept de deducere pentru veniturile din transferurile jucătorilor la cluburi în străinătate în perioada .X. 2005 – .X. 2006, stabilind TVA colectată suplimentar în sumă totală de .X. lei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2002 – 2005 TVA nedeductibilă în sumă totală de .X. lei ca urmare a achiziționării de mărfuri și înregistrării fără documente justificative, aferent cheltuielilor de renovare vestiare .X. și Baza .X. Juniori care nu au putut fi identificate ca și cheltuieli aferente veniturilor impozabile, aferent cheltuielilor reprezentând transport

extern în condițiile în care pe factură era înscrisă mențiunea “scutit cu drept de deducere”, înregistrarea veniturilor din vânzarea drepturilor de difuzare a meciurilor, venituri scutite de TVA fără drept de deducere, deducerea TVA de pe factură emisă de societate neînregistrată ca plătitor de TVA la data emiterii facturii.

Pentru diferența de TVA constatată de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat un impozit pe profit suplimentar de plată pentru perioada verificată, respectiv .X. 2002 – .X. 2006, în sumă totală de .X. lei ca urmare neacceptării la deducere a cheltuielilor cu achiziționarea mărfurilor fără documente justificative (sucuri, bilete de meci, tâmplărie termopan, transferul de jucători), cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor impozabile (bilete de avion, cazare echipă fotbal, mese servite, deplasare, pază) cheltuieli protocol peste limitele legale, cheltuieli cu amenzi și penalități. Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă 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 suma totală de .X. lei stabilită suplimentar de plată pentru anul 2002 reprezentând:

- .X. lei taxa asupra activității dăunătoare sănătății;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei asupra activității dăunătoare sănătății;
- .X. lei penalități aferente taxei asupra activității dăunătoare sănătății;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități TVA;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități impozit pe profit,

cauza supusă soluționării este dacă în raport de data începerii inspecției fiscale, obligațiile fiscale aferente perioadei .X. – .X. 2002 sunt prescrise.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr..X/09.X.2009 s-a efectuat verificarea taxei asupra activităților dăunătoare sănătății și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.X.2002 – 30.X.2007, iar a impozitului pe profit pentru perioada 01.X.2002 – 31.X.2006.

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr..X/09.X.2009, prin decizia de impunere nr..X/09.X.2009 s-a stabilit în sarcina societății taxa asupra activităților dăunătoare sănătății în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestație societatea susține că inspecția fiscală trebuia să nu se desfășoare pentru anul 2002 având în vedere prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

În drept, art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

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

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor ce au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr. V/15.X.2007 pronunțată de Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.X.2007, unde se precizează: ***"Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.X.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.***

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.X.2004, pot opera numai pentru viitor, toate

actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic."

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.X.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

"Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege".

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a " **Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat**".

Potrivit art.21 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare de la 01.X.2002,

"(1) În cursul anului fiscal contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual, să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare",
iar potrivit art.20 alin.1 și 3 din același act normativ:

"1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii

Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.[...]

(3) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin (2), au obligația să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV, până la data de 25 .X. inclusiv a anului următor, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pe trimestrul III, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.”

De asemenea, potrivit art.29 alin.D lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 01.X.2002,

“Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

a) să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv; [...]”

În ceea ce privește contribuția pentru finanțarea ocrotirii sănătății, prin Legea nr.467/2002 pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 22/1992](#) privind finanțarea ocrotirii sănătății, publicată în Monitorul Oficial nr.524/18.X.2002, s-a introdus art. 3¹ cu următorul conținut :

“a) persoanele juridice care realizează încasări din acțiuni publicitare la produsele din tutun, la țigări și la băuturi alcoolice, în cotă de 12% din valoarea acestor încasări;”

Cu privire la declararea acestei contribuții potrivit art.1 alin.2) din Ordinul nr.1727/12.X.2002 privind declararea și stabilirea termenelor de plată a obligațiilor bugetare prevăzute la art.1 lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.22/1992 privind finanțarea ocrotirii sănătății

“(2) Declararea se face prin depunerea formularului cod M.F.P. 14.13.X.01 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", prin completarea unuia dintre rândurile 32 - 34 de la cap. J "Alte impozite și taxe datorate bugetului de stat",

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

“Sumele reprezentând taxe asupra activităților dăunătoare sănătății, prevăzute la [art. 1](#) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 22/1992, aprobată prin [Legea nr. 114/1992](#) și modificată prin [Legea nr. 467/2002](#), și datorate de persoanele juridice prevăzute la [art. 3¹](#) din aceeași ordonanță, se virează la bugetul de stat lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei în care se realizează veniturile”.

În concluzie, se reține că termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit la bugetul general consolidat este data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor, în cazul TVA este data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează plata obligației fiscale, iar în cazul contribuției pentru finanțarea ocrotirii sănătății este data de 25 a lunii următoare celei în care se realizează veniturile pentru care se datorează taxa, acesta fiind și termenul de plată.

Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2002 se reține că pentru impozitul aferent trim.I/2002 perioada de prescriere începe să curgă la 25.X.2002, pentru trim.II perioada începe să curgă la 25.X.2002, iar pentru trim.III perioada începe să curgă la data de 25.X.2002.

În consecință, impozitul pe profit aferent trim.I, trim.II și trim.III/2002 pare a fi prescris în raport de data începerii inspecției fiscale, respectiv 01.X.2007, în condițiile în care (organul de soluționare nu poate stabili dacă) anterior începerii inspecției fiscale nu au existat cauze de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă anului 2002 se reține că pentru luna .X. 2002 perioada de prescripție începe să curgă de la 25.X.2002, dată la care trebuia achitată taxa calculată conform art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință taxa pe valoarea adăugată aferentă lunilor .X. – septembrie 2002 este prescrisă în raport de data începerii inspecției fiscale, respectiv 01.X.2007, în condițiile în care (organul de soluționare nu poate stabili dacă) anterior începerii inspecției fiscale nu au existat cauze de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție.

Cât privește contribuția pentru finanțarea ocrotirii sănătății se reține că pentru luna .X. 2002 termenul de declarare și respectiv de plată era data în funcție de care se calculează termenul de prescripție 27.X.2002.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.X.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.X.2008, care la pct.1 precizează : *“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după*

*normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs**”.*

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, “se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs” astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru taxa asupra activităților dăunătoare sănătății și TVA a fost 01.X.2002 – 30.X.2007 iar la impozitul pe profit, 01.X.2002 - 31.X.2006, rezultă că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 01.X.2002-31.X.2003 cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada 01.X.2004-30.X.2007.

Cu privire la întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22 se precizează că:

“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ, “termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.X.2004, sunt în vigoare dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ulterior republicată, care la art.92 precizează:

“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 nr..X/09.X.2009 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 01.X.2007 astfel că, organele de inspecție fiscală aveau dreptul să verifice obligații bugetare pentru care termenul de depunere a declarațiilor, respective termenul de plată era ulterior datei de 01.X.2002, în condițiile în care nu se face dovada existenței cauzelor de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție.

Intrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție conform *“normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”*, respectiv conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, în vigoare până la 31.X.2003 și ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2004, organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe dacă obligațiile pentru care termenul de depunere a declarațiilor/termenul de plată era anterior datei de 01.X.2002 sunt prescrise.

Pentru acest fapt, în conformitate cu prevederile art.213 alin.5 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că: *“(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”* și ale pct.9.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“9.4. Excepțiile*

de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: necompetența organului care a încheiat actul contestat, **prescripția**, excepția prevăzută de art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, autoritatea de lucru judecat etc.” se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**”.

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X/09.X.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector X – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa asupra activităților dăunătoare sănătății în sumă de .X. lei, accesoriile aferente în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, accesoriile aferente în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2002, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei, cu prevederile actelor normative incidente în materie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor analiza termenul de plată și respectiv de declarare a taxei asupra activităților dăunătoare sănătății aferentă lunilor septembrie și octombrie 2002 în funcție de care începe să curgă termenul de prescripție și vor răspunde la celelalte argumente invocate de societate.

Referitor la afirmația societății că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată cu accesoriile aferente la impozitul pe veniturile din salarii pentru anul 2002, aceasta nu este fondată întrucât din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală contestat, se reține că obligațiile suplimentare de plată s-au stabilit numai pentru anii 2006 și 2007, pentru anul 2005 s-a stabilit o diferență plătită în plus de clubul sportiv în sumă de .X. lei, iar pentru anii 2002, 2003 și 2004 nu s-au stabilit obligații suplimentare de plată.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa asupra activităților dăunătoare sănătății în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități aferente în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități aferente în

sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei,

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.

În fapt, prin decizia de impunere nr..X/09.X.2009, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..X/09.X.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sarcina societății sumă totală de .X. lei.

Din obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr..X/09.X.2009, SC .X. SA nu și-a motivat capetele de cerere pentru suma totală de .X. lei reprezentând contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, taxa asupra activităților dăunătoare sănătății, TVA și impozit pe profit.

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

"Forma și conținutul contestației :

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

iar pct.X.1 lit.b) din Ordinul 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 procedura fiscală, republicată stipulează "

"Contestația poate fi respinsă ca : [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]"

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că societatea nu aduce nici un argument cu privire la cuantumul debitului stabilit suplimentar de plată și a accesoriilor aferente care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziție legală prin care să combată 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, urmează a se respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă operațiunile privind transferul jucătorilor între cluburi intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și dacă societatea avea obligația să colecteze TVA la sumele încasate din aceste transferuri.

În fapt, organele de control au constatat că, în perioada .X. 2005 – .X. 2006, pentru veniturile din transferurile jucătorilor, societatea nu a calculat și înregistrat în contabilitate taxa pe valoarea adăugată colectată.

În drept, potrivit art.126 alin.1) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal

“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România; [...]”

iar la art.129 alin.1) din același act normativ se precizează :

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.”

Art.133 alin.1) din același act normativ prevede că :

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.”

La pct.7 alin.8) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal se explicitează dispozițiile actului normativ de bază astfel :

„(8) Transferul cu plată al unui sportiv de la un club la un alt club este considerată o prestare de servicii cu plată în sensul art. 129 din Codul fiscal. Sumele plătite drept compensație pentru încetarea contractului sau drept penalități pentru neîndeplinirea unor obligații prevăzute de părțile contractante, nu sunt considerate prestări de servicii efectuate cu plată.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță se reține că operațiunile privind transferul jucătorilor sunt cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată întrucât în cazul transferului de jucatori există o prestare de servicii cu plată.

De asemenea, se reține că sumele plătite ca urmare a transferului de jucători între cluburi se consideră prestare de serviciu și, în consecință, aceste operațiuni se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, transferul efectuat cu plată al unui sportiv de la un club din România la un club din altă țară reprezintă o operațiune impozabilă în România caz în care clubul sportiv care transferă sportivul trebuie să factureze contravaloarea prestației respective cu TVA.

Cu privire la afirmația societății că organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv dispozițiile din Normele metodologice care prevăd aplicarea TVA la operațiunile de transfer al sportivilor, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pct.7 alin.8) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal este dat în aplicarea art.129 din Legea nr.571/2003, iar textul actului normativ de bază nu a suferit modificări. Prin ele însele normele de aplicare nu vin decât să lămurească conținutul actului normativ de bază, impunerea întemeindu-se pe dispozițiile art.129, mai sus explicitat.

În același sens este și punctul de vedere transmis de Ministerul Finanțelor Publice – Cabinet Secretar General cu adresa nr.61137/28.05.2009 în care se precizează că *“Potrivit pct.7 alin.8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2005, cu modificările și completările ulterioare, transferul cu plată al unui sportiv de la un club la un alt club este considerat, din punct de vedere al TVA, o prestare de servicii cu plată în sensul art.129 din Codul fiscal.*

Subliniem faptul că, în ceea ce privește stabilirea tratamentului fiscal al unui sportiv de la un club la un alt club, nu are relevanță faptul că, din punct de vedere contabil, această operațiune este încadrată în categoria imobilizărilor necorporale. Precizăm faptul că, în general, natura contabilă a bunurilor sau serviciilor nu schimbă tratamentul din punct de vedere al TVA aplicabil acestora”.

De asemenea, la art.141 alin.1) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal sunt menționate operațiunile exceptate de la plata taxei pe valoarea adăugată, în care transferul cu plată al unui sportiv de la un club la un alt club nu se regăsește.

Având în vedere prevederile legale, documentele aflate la dosar și cele reținute în conținutul deciziei se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă transferurilor de jucători și, în consecință urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin decizia de impunere contestată, se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, astfel încât

conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, măsurile accesorii urmează soarta juridică a debitului principal.

În consecință, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut că datorat debitul în sumă de .X. lei cu titlu de TVA societatea datorează bugetului general consolidat al statului și majorările de întârziere aferente, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și la impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei înscrisă cu semnul (-),

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.

În fapt, în perioada .X. 2005 – .X. 2007 clubul sportiv a încheiat contracte de prestări servicii/convenții civile conform Codului civil cu persoane fizice care deservește clubul cât și cu sportivii profesioniști care dețin licență FRF în condițiile Legii nr.69/2000 a educației fizice și sportului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X. 2005 – .X. 2007 societatea a încheiat contracte de prestări servicii, conform Codului civil, cu persoane fizice pentru activități cum ar fi electrician, contabil, șofer, personal tehnic, de deservire și întreținere, director tehnic, director sportiv și cu sportivii profesioniști care dețin licență eliberată de FRF în condițiile Legii nr.69/2000 a educației fizice și sportului. 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.

În 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.”

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 normative 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.X.2005** sportivii profesioniști aveau obligația să încheie cu cluburile sportive **numai contracte individuale de muncă pe durată determinată**.

Incepând cu data de 01.X.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.X.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 sportivi 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 sportivi 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 rand, 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 desfasurare a activitatii de catre sportivii profesioniști si 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.X.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.X.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 normative.*

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.X.2009, aflată în copie la dosar.

În soluționarea contestației nu a putut fi reținut avizul Direcției Generale Juridice din cadrul ANAF, în baza căruia s-a întocmit raportul de inspecție fiscală contestat, deoarece prin respectivul aviz nu s-au avut în vedere că prin lege specială s-a permis sportivului profesionist să aleagă ca activitatea pe care o desfășoară să aibă la bază un contract de muncă sau o convenție civilă cu implicațiile fiscale diferite ce decurg din actul juridic încheiat de părți.

În consecință, în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de sportivii profesioniști, începând cu 01.X.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 și totodată au înscris cu semnul minus suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile, calculat de societate aferent sumelor plătite în baza respectivelor convenții.

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.X.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/09.X.2009, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 09.X.2009 pentru suma .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și pentru impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei înscrisă cu semnul (-), urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal 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 majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la penalități de întârziere în sumă de .X. lei, la CAS angajat în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la penalități de întârziere 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.

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

Prin contestația formulată societatea învederează că a încheiat cu jucătorii de fotbal 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 sportivi 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.X.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:

1. 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.4 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.X.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..X./ML/14.X.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” și al Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală Juridică, transmis cu adresa nr..X./08.09.2009, în care se menționează că : *“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.*

*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 tehnicieni, antrenori, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuția aferentă veniturilor obținute de sportivii profesioniști după 01.X.2006 în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de tehnicieni și antrenori, 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/09.X.2009, emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 09.X.2009, pentru suma totală de .X. lei reprezentând CAS angajator în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la penalități de întârziere în sumă de .X. lei, la CAS angajat în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la penalități de întârziere 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 fotbal 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 șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere în sumă de .X. lei, contribuția individuală pentru șomaj în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere 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, penalități de întârziere în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, penalități de întârziere 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, contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale 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.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 09.X.2009, 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. 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 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 cooperativ;

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, asociați;

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 .X., 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 plata, respectiv anii 2005 și 2006, 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.X.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 asigurații 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 asigurații, **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 asigurații își desfășoară activitatea pe bază de contract de muncă sau statul 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.X.2006 – 31.X.2006, se menționează :

“(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații 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%.”

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 asigurat 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.X.2006 – 30.X.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 .X. 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.

Întrucât 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.X.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 sportivi 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/09.X.2009 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 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 fotbal 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 sportivi profesioniști și clubul de fotbal urmare încheierii convențiilor civile.

7. Referitor la solicitarea de suspendare a executării actului administrativ atacat, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care solicitarea de suspendare a executării actului administrative fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată SC .X. SA a solicitat suspendarea executării deciziei de impunere nr..X/09.X.2009.

În drept, potrivit art.215 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

De asemenea, la art.14 din Legea contenciosului administrative nr.554/2004 se precizează :

„Suspendarea executării actului

(1) *În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile [art. 7](#), a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhice superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

(2) *Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea SC .X. SA de suspendare a executării deciziei de impunere nr..X/09.X.2009 intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii neavând competența materială, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.21, art.22 și art.23 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, art.20 și art.21 din Legea nr.414/2002, art.29 alin.D) lit.a) din Legea nr.345/2002, art.8 alin.1) din Legea nr.200/2006, pct.X.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005, art.55, art.126 alin.1), art.129 alin.1) și art.133 alin.1) din Legea nr.571/2003, art.14 din Legea nr.554/2004 coroborat cu 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. SA pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei taxa asupra activităților dăunătoare sănătății,
- .X. lei majorări de întârziere,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări de întârziere,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere,

- .X. lei penalități de întârziere.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de 773.470 lei reprezentând :

- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări de întârziere aferente.

3. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr..X/09.X.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Finanțelor Publice Sector X – Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr..X/09.X.2009, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii,
- impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei înscrisă cu semnul (-),
- .X. lei CAS angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția individuală pentru șomaj asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice sau juridice,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei taxa asupra activităților dăunătoare sănătății,

- .X. lei majorări de întârziere,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei TVA,
- .X. lei majorări de întârziere,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere,
- .X. lei penalități de întârziere,

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.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind rezolvarea cererii de suspendarea executării deciziei de impunere nr..X/09.X.2009.

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

DIRECTOR GENERAL
X