



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17,
sector 5, .X.

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 193 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de

.X. S.A.

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu nr.A-SLP 208/03.02.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./28.01.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor nr.A-SLP 208/03.02.2015 asupra contestației formulată de **.X. S.A.** cu sediul în localitatea .X., str..X., Cod unic de înregistrare .X..

.X. S.A. contestă Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ .X. /27.11.2014 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei contribuție la fondul de risc;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de risc;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de risc.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării sub semnătură și ștampilă a Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014, respectiv la data de **16.12.2014**, și în raport de data depunerii contestației la Administrația județeană a finanțelor publice .X., respectiv **15.01.2015**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de serviciul registratura pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1), lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.A.**

I. Contestatoarea contestă legalitatea și temeinicia celor două acte administrative fiscale întrucât consideră că au fost emise cu încălcarea prevederilor legale și apreciază că se impune desființarea în întregime a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, având în vedere următoarele:

1) nesocotirea Normelor de procedură în materie instituite prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind încălcate:

- art.91-art.93 privind prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale;
- art.98 privind perioada supusă inspecției fiscale;
- art.104 privind durata inspecției fiscale;
- art.11 privind secretul fiscal.

2) încălcarea legislației fiscale aplicabile, a legilor speciale care reglementează activitatea sportivă și raporturile contractuale supuse verificării, cu încălcarea principiilor fundamentale de drept:

- principul "*specialia generalibus derogant*", legea specială derogă de la generală;
- principiul neretroactivității legii civile.

3) erori materiale în cuprinsul anexelor întocmite la raportul de inspecție fiscală, cu consecința denaturării rezultatelor și astfel a obligațiilor fiscale suplimentare care au fost stabilite în sarcina **.X. S.A.**

Contestatoarea consideră că stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale principale aferente perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008 precum și a obligațiilor fiscale accesorii acestora pentru perioada 01.04.2004 – 04.07.2014 este nelegală și neîntemeiată sub dublu aspect:

- pe de o parte este rezultatul unei interpretări eronate a legislației aplicabile categoriilor de venituri supuse verificării, ca urmare a recalificării abuzive a veniturilor obținute de sportivii profesioniști în temeiul Convențiilor civile încheiate cu Clubul în conformitate cu prevederile art.14 alin.2 din Legea nr.69/2000 Legea educației fizice și sportului, ca fiind venituri de natură salarială;

- pe de altă parte, pentru obligațiile fiscale, respectiv impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente în sumă totală de 20.774.816 lei au fost nelegal stabilite în sarcina Clubului prin includerea lor în titlu de creanță emis întrucât pentru acestea a fost împlinit termenul de prescripție extinctivă, cu consecințele prevăzute de art.93 din Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea susține că simpla trimitere în cuprinsul Raportului de control la desfășurarea în perioada 25.06.2009 -20.10.2009 a unei acțiuni de control fiscal cu o tematică asemănătoare celei dispuse prin Avizul de inspecție fiscală nr..X./22.06.2009 emis de Direcția generală a finanțelor publice .X. nu sunt argumente de natură să înlăture intervenția prescripției extinctive cu privire la obligațiile fiscale care ar fi luat naștere în perioada 01.01.2004 – 31.12.2008.

Contestatoarea precizează că suspendarea acțiunii de control derulată în temeiul Avizului de inspecție fiscală nr..X./22.06.2009 a fost dispusă de către Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru o perioadă determinată, respectiv 21.10.2009 -27.11.2009 în scopul obținerii unui punct de vedere de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale și a avut ca temei prevederile art.2 lit.c) din Ordinul Președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

Contestatoarea arată că ulterior expirării duratei pentru care a fost dispusă suspendarea controlului, organul de inspecție fiscală nu a dispus o nouă suspendare a acțiunii de control fiscal. Mai mult, temeiul legal în baza căruia a fost dispusă suspendarea a fost înlăturat prin modificările succesive ale actelor normative care reglementează condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, respectiv:

- Ordinul nr.14 /05.01.2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale emis de Președintele ANAF, care abrogă Ordinul 708/2006;

- Ordinul nr.467/22.04.2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale emis de Președintele ANAF, care abrogă Ordinul 14/2010.

Prin urmare, contestatoarea susține că nici unul din cele două acte normative nu mai permitea suspendarea unei inspecții fiscale în scopul obținerii unui punct de vedere de la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale, așa cum prevedea art.2 lit.c) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.708/2006 în temeiul căruia a fost dispusă suspendarea controlului pentru perioada 21.10.2009 – 27.11.2009.

În acest sens, contestatoarea invocă art.15 alin.(1) și alin.(2) din Decretul 167/1958 privitor la prescripția extinctivă în vigoare la acea dată, arătând că de la data de 28.11.2009, data la care au încetat efectele suspendării, prescripția de a stabili obligații fiscale pentru intervalul 2004 - 2008 precum și a dreptului de a cere executarea silită a acestor creanțe fiscale *"își reia cursul, socotindu-se pentru împlinirea termenului și timpul scurs înainte de suspendare"*.

De asemenea, contestatoarea arată că prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale se colaborează prin analogie cu regulile prescripției civile privind dreptul la acțiune, precizând că *"numai un demers de realizare a creanței validat jurisdicțional e susceptibil să suspende și să întrerupă prescripția fiscală"*, invocând soluții rămase irevocabile, pronunțate de instanțele judecătorești de contencios administrativ și fiscal.

Contestatoarea susține că actele administrative contestate au fost emise cu încălcarea legilor speciale care reglementează activitatea sportivă și raporturile contractuale supuse verificării, precum și a legislației fiscale aplicabile și a principiilor fundamentale de drept. Actele administrative

contestate sunt deopotrivă nelegale și neîntemeiate întrucât organul fiscal a stabilit în sarcina **.X. S.A.** obligații fiscale principale și accesorii prin interpretarea greșită a normelor juridice aplicabile în materia veniturilor obținute de sportivi profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate cu Clubul.

Contestatoarea arată că pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale **.X. S.A.** a încheiat:

- contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată cu personalul angajat;
- contracte individuale de muncă pe durată determinată cu fotbaliștii profesioniști în perioada 01.01.2004 -31.05.2006;
- convenții încheiate cu fotbaliștii profesioniști în condițiile Codului civil, începând cu 01.06.2006 ca urmare a modificărilor aduse Legii nr.69/2000 Legea educației fizice și sportului.

.X. S.A. a stabilit, a reținut și virat la bugetul statului în mod corect toate impozitele, taxele și contribuțiile aferente acestor categorii de venituri (atât pentru veniturile rezultate din contractele individuale de muncă încheiate, cât și pentru veniturile rezultate din convențiile civile încheiate în temeiul Legii nr.69/2000 și a Codului Civil), făcând o corectă aplicare a normelor juridice, în deplină concordanță cu legislația română în vigoare pentru fiecare interval de referință.

În mod greșit, prin aplicarea abuzivă a prevederilor legale în materie, în baza art.7 alin.(1), subpunct 2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a reconsiderat veniturile obținute de fotbaliștii profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate cu **.X. S.A.** ca fiind venituri de natură salarială, a calculat și stabilit în sarcina Clubului contribuțiile suplimentare specifice veniturilor de natură salarială și accesoriile aferente acestora, de la data scadenței până la data de 04.07.2014.

Organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de impozitare a veniturilor din salarii cu suma de **.X.** lei reprezentând prime de asigurare și au stabilit suplimentar impozit pe venituri din salarii în sumă de **.X.** lei conform art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art.962 - art.965 din Codul civil, cu precizarea că încheierea convențiilor civile pentru prestarea unor activități se realizează numai cu respectarea *"condițiilor universal valabile care stau la încheierea oricărei convenții civile"*, respectiv:

- 1) realizarea activității să fie cu caracter ocazional, întâmplător, conjunctural și, uneori urgent;

2) activitatea respectivă să nu fie înscrisă în obiectul de activitate al unității și nici prevăzută a se realiza prin posturile cuprinse în statul de funcții al unității;

3) pentru o asemenea activitate nu se poate stabili cu exactitate perioada, timpul de muncă (destul de diferit de la un executant la altul), calificarea executantului (în special pe bază de diplome, care pentru unele activități, nu sunt edificatoare), mijloacele de realizare și alte asemenea elemente;

4) pentru realizarea unei astfel de activități nu se justifică încadrarea de personal cu contract individual de muncă, nici chiar cu timp parțial pe perioadă nedeterminată;

5) obiectul convenției civile constă într-un raport juridic de a da sau de a face ceva, fără a se specifica perioada, timpul de muncă.,

Totodată, contestatoarea invocă art.14 alin.2), alin.3), alin.4) și alin.7) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, aprobată prin Legea nr.124/2006, precizând faptul că până la data de 31.12.2005 sportivii profesioniști aveau obligația să încheie cu cluburile sportive numai contracte individuale de muncă pe durată determinată, iar începând cu data de 01.01.2006, s-a dat posibilitatea sportivului profesionist să opteze între încheierea cu structura sportivă a unui contract individual de muncă, supus legislației muncii, sau încheierea unei convenții civile cu posibilitatea de a beneficia la cerere de sistemul de asigurări sociale de stat, drepturile și obligațiile sportivului profesionist fiind cele prevăzute în statutele și în regulamentele federațiilor sportive naționale, precum și în contractele sau în convențiile, după caz, încheiate între părți.

Contestatoarea menționează că 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 sunt art.948, art.982 și art..X. din Codul civil, în sensul că "*interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților, iar nu după sensul literal al termenilor*".

Contestatoarea arată că organul de inspecție fiscală nu a ținut seama de faptul că **.X. S.A** este Club de fotbal profesionist, membru al Federației Române de Fotbal al cărui activitate este guvernată, pe lângă Legea nr.69/2000 Legea educației fizice și sportului și de prevederile speciale ale Statutelor și Regulamentelor FIFA/UEFA/FRF.

Contestatoarea precizează că în ceea ce privește reglementarea raporturilor juridice între jucători și cluburile de fotbal, având în vedere modificările aduse Legii nr.69/2000 prin Ordonanța de urgență a Guvernului

nr.205/2005, în temeiul art.14 alin.(7) din actul normativ menționat și a competențelor stabilite prin Statutul FRF, a fost adoptat un nou Regulament privind Statutul și Transferul Jucătorilor de Fotbal care a produs efecte începând cu data de 29 iulie 2006, și având în vedere prevederile art.5 alin.(1), art.12 din acest Regulament, consideră eronată calificarea dată de organele de control fiscal veniturilor realizate de către fotbaliștii profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate cu **.X. S.A** începând cu data de 01.06.2006, ca fiind venituri de natură salarială, respectiv reconsiderarea primelor de asigurare de sănătate pentru deplasările în cantonamente și în competițiile sportive atât în țară cât și în afara țării ca fiind avantaje de natură salarială acordate jucătorilor.

Astfel, contestatoarea susține că au fost încălcat principiul libertății contractuale și voința părților la semnarea unui act juridic.

Contestatoarea invederează că organul fiscal avea obligația să rețină că Legea nr.69/2000, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.205/2005, are caracterul unei norme speciale față de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, care constituie dreptul comun în materie.

Contestatoarea susține că 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.

Contestatoarea mai arată că organul de inspecție fiscală avea obligația de a studia și aplica legislația fiscală incidentă în materia veniturilor rezultate din convenții civile încheiate în temeiul Legii speciale, în raport cu evoluția cadrului legislativ în materie fiscală pentru întreaga perioadă verificată, prezentând în contestație, pentru o definiție mai clară a categoriei de "venituri din alte surse" modificările aduse art.78 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocând totodată și art.46 din Codul fiscal, care definea "*veniturile din activități independente*".

Totodată, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neretroactivității legii civile invocând drept temei legal prevederile subpunctului 2.1 din cuprinsul art.7 alin.(1) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicat retroactiv începând din anul 2006, fără

însă să precizeze faptul că subpunctul 2.1 invocat ca temei legal a fost introdus abia în anul 2010 prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010.

Contestatoarea precizează că un alt aspect neluat în considerare de organele de inspecție fiscală îl constituie faptul că prin Hotărârea Guvernului nr.791/02.08.2010 de modificare și completare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, la pct.1 alin.2 se stipula în mod expres:

”Activitățile desfășurate în mod independent în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere,... nu pot fi reconsiderate dependente potrivit art.7 alin.1 pct.2.1 și 2.2 din Codul fiscal”.

Referitor la impozitul pe venit, contestatoarea arată următoarele:

.X. S.A a încheiat în mod legal cu jucătorii profesioniști de fotbal, după intrarea în vigoare a modificării aduse legii educației fizice și sportului, respectiv art.14, convenții civile de prestări servicii.

.X. S.A a reținut, declarat și virat impozitul pe venit în cotă de 16% aferent tuturor veniturilor acordate fotbaliștilor profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate în baza Legii nr.69/2000.

.X. S.A a raportat la începutul fiecărui an fiscal prin Declarația .X. veniturile realizate și impozitul pe venit reținut la sursă pentru acele persoane cu care a încheiat convenții civile.

În mod eronat, organele de control au reîncadrat veniturile sportivilor profesioniști realizate din convenții civile ca fiind venituri din activități dependente, cu ignorarea prevederilor art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care încadrează veniturile realizate din convenții sau contracte civile încheiate în condițiile Codului civil în categoria veniturilor din activități independente, fiind supuse impunerii potrivit art.52 alin.(1) din același act normativ, și în plus cu ignorarea punctului de vedere unitar exprimat de Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv adresa nr. .X./14.09.2009, precum și adresa nr. .X./06.08.2010 emisă de Direcția de legislație, impozite directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de impozitare privind veniturile din salarii, care în realitate reprezentau venituri din activități independente, cu suma de .X. lei reprezentând prime de asigurare de sănătate achitate de Club în favoarea sportivilor profesioniști pentru deplasările efectuate în cantonamente și competițiile sportive atât în țară cât și în afara țării și a stabilit suplimentar impozit pe venituri din salarii în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că primele de asigurare de sănătate au fost achitate de către Club în temeiul prevederilor Regulamentului FRF privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal intrat în vigoare la data de 29.07.2006 care stabilește la art.5 lit.b) obligația Clubului de a încheia o asigurare pentru riscurile provenite dintr-o accidentare în cursul antrenamentelor ori jocurilor oficiale sau amicale și nu reprezintă beneficii al căror quantum să reîntregească baza de impozitare a veniturilor din salarii conform art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, în mod neîntemeiat și printr-o greșită aplicare a legii au fost instituite în sarcina **.X. S.A** obligații suplimentare de plată în quantum total de **.X.** lei, din care:

- **.X.** lei impozit pe venituri din salarii aferente intervalului
01.01.2004 - 31.12.2013;
- **.X.** lei dobânzi/majorări de întârziere aferente intervalului
01.01.2006 – 04.07.2014;
- **.X.** lei penalități de întârziere aferente intervalului
01.01.2006 – 04.07.2014;

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și accesorii aferente contestatoarea susține că această contribuție este datorată de angajator în conformitate cu art.7 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale și nu de Club pentru veniturile acordate sportivilor profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate în baza Legii nr.69/2000.

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuție la fondul de risc și accesorii aferente, respectiv suma de .X. lei reprezentând contribuție pentru concedii și indemnizații și accesorii aferente contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a interpretat eronat prevederile Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, fiind ignorate prevederile exprese ale art.5, art.7 și art.80 din actul normativ menționat mai sus.

Înterpretarea dată prevederilor Legii nr.346/2002 de către organul de inspecție fiscală este neîntemeiată cu atât mai mult cu cât în conformitate cu voința clar exprimată a legiuitorului sunt asigurate prin efectul legii numai persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract de muncă, în timp

ce persoanele care realizează venituri din activități independente se pot asigura la cerere.

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuție de asigurări sociale datorată de angajator și accesorii aferente, precum și suma de .X. lei reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale și accesorii aferente, contestatoarea susține că potrivit legislație în vigoare până la 1 iulie 2010, pentru veniturile rezultate din încheierea unor convenții civile, nu se datorau contribuții de asigurări sociale, invocând în acest sens art.26 alin.(1) lit.b din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, precum și punctul de vedere exprimat de către Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale prin adresele nr..X./ML/14.07.2009 și nr..X./ML/30.09.2009.

Totodată, contestatoarea precizează că potrivit art.12 alin.2 din Regulamentului FRF privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal convenția civilă nu produce ca efect dobândirea calității de asigurat, iar jucătorii care încheie un asemenea contract cu un club nu beneficiază de drepturi de asigurări sociale și nici de drepturile prevăzute de legislația privind protecția șomerilor.

Contestatoarea susține că în speță 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, art.14 alin.(3) și consideră că pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști, în baza unor convenții civile, în situația în care sportivi nu au optat pentru participarea la un sistem de pensii, nu avea obligația de a calcul și vira la buget contribuția de asigurări sociale de stat angajator/angajat.

Contestatoarea susține că 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.

Totodată, contestatoarea precizează că abia începând cu 1 iulie 2010, urmare a modificărilor aduse Codului fiscal prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 persoanele care realizează venituri în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la art.52 alin.(1) din

Codul fiscal dobândesc calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate.

De asemenea, contestatoarea arată că prin modificările aduse Codului fiscal, respectiv art.109 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011, începând cu data de 1 iulie 2012, după art.296 ^20 se introduce Capitolul II, intitulat "Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din activități independente, activități agricole și asocieri fără personalitate juridică", cu art.296^21 – art.296^26.

Față de cele de mai sus, în raport cu reglementările legale în materie, contestatoarea consideră :

- în intervalul 2006 – septembrie 2010 **.X. S.A** nu datorează contribuție de asigurări sociale angajat/angajator, având în vedere faptul că nu există o astfel de obligație aferentă veniturilor achitate sportivilor în temeiul convențiilor civile încheiate în baza Legii nr.69/2000;

- pentru intervalul 1 octombrie 2010 – 31 decembrie 2013 **.X. S.A** a constituit și virat CAS asigurat în cuantum de .X. lei, reprezentând 10,5% din veniturile acordate fotbaliștilor profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate cu aceștia în conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.69/2000 și Codul Civil, în temeiul reglementărilor legale în vigoare.

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuție de asigurări de sănătate datorată de angajator și accesorii aferente, respectiv suma totală de .X. lei reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale și accesorii aferente contestatoarea susține că o astfel de obligație a fost instituită abia în iulie 2012, invocând în acest sens, art.52 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, art.3 și art.4 din Ordinul nr.221/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art.3 din Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.617/2007 și art.109 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011.

Față de cele de mai sus, în raport cu reglementările legale în materie , contestatoarea consideră :

- în intervalul 2006 – iunie 2012 **.X. S.A** nu datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate angajat/angajator, având în vedere faptul că nu există o astfel de obligație aferentă veniturilor achitate sportivilor în temeiul convențiilor civile încheiate în baza Legii nr.69/2000;

- pentru intervalul 1 iulie 2012 – 31 decembrie 2013 .X. S.A a constituit și virat CASS asigurat în cuantum de .X. lei, reprezentând 5,5% din veniturile acordate fotbalistilor profesioniști în temeiul convențiilor civile încheiate cu aceștia în conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.69/2000 și Codul Civil, în temeiul reglementărilor legale în vigoare.

Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și accesorii aferente, respectiv suma totală de .X. lei reprezentând contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de asigurat și accesorii aferente contestatoarea susține că în mod corect .X. S.A a constituit și virat contribuție de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați pentru perioada octombrie 2010 – iunie 2012 având în vedere faptul că:

- Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, nu includea în categoria persoanelor care erau asigurate obligatoriu sistemului asigurărilor pentru șomaj prin efectul legii, persoanele care realizau venituri în temeiul convențiilor/contractelor civile încheiate în baza prevederilor Codului Civil;

- În anul 2010 urmare a intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.(1) pct.2 subpunct 2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, au devenit asigurate obligatoriu în sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj și acele persoane care realizează venituri din drepturi de autor și drepturi conexe și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului Civil;

- Începând cu data de 1 iulie 2012, urmare a noilor modificări aduse Codului fiscal nu se mai calculează contribuție de asigurări pentru șomaj pentru persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursa a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la art.52 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, însă intră sub incidența contribuției de asigurări sociale de sănătate astfel cum este reglementată de Codul fiscal.

Referitor la erorile materiale existente în cuprinsul Anexelor întocmite la Raportul de inspecție fiscală, cu consecința denaturării rezultatelor, contestatoarea precizează că:

a) Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
La Anexa 3, pagina 1B, rând 56, coloana "Penalități"
calcul greșit – a fost indicată suma de .X. lei, corect este .X. lei.

b) Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator
La Anexa 3, pagina 1C, rând 83, coloana "Penalități"
calcul greșit – a fost indicată suma de .X. lei, corect este .X. lei.

c) Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
La Anexa 1, pagina 2C, rând 83, coloana "CASS individual"

Organul de inspecție nu a scăzut din totalul contribuției datorate pentru perioada 2004 - 2013 suma de .X. lei reprezentând contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați care a fost constituită și achitată de către Club începând cu luna iulie 2012.

Aferent contribuției în cuantum de .X. lei constituită și achitată au fost stabilite în mod neîntemeiat accesorii după cum urmează:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

d) Raportul de inspecție fiscală a fost comunicat .X. S.A în data de 16 decembrie 2014 în formă incompletă, fără Anexa 4 la care se face referire în mod repetat în cuprinsul actului administrativ.

În consecință, contestatoarea solicită admiterea contestației și desființarea în întregime a Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 precum și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 pentru motivele de nelegalitate și netemeinicie expuse, cu consecința anulării tuturor obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sarcina .X. S.A prin actele administrative atacate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ/27.11.2014 emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., s-au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.04.2004 – 31.12.2013.

Inspecția fiscală a avut ca obiect verificarea impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale conform Circularei Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./17.06.2009, aviz de inspecție fiscală nr..X./22.06.2009 prin care s-a comunicat Clubului .X. SA că începând cu data de 25.06.2009 va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale.

La data de 22.10.2009 inspecția fiscală parțială a fost suspendată în vederea obținerii unui punct de vedere de la ANAF- Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală în vederea interpretării unitare a legislației fiscale, existând opinii divergente ale direcțiilor de specialitate din cadrul ANAF, precum și la nivelul instanțelor de judecată, în ceea ce privește veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu o structură sportivă.

Conform Circularei nr..X./29.09.2014, este reluată inspecția fiscală parțială la data de 08.10.2014.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01.2004 - 31.05.2006 .X. S.A a încheiat cu jucătorii profesioniști de fotbal contracte de muncă pe durată determinată în baza art.10 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, iar începând cu 01.06.2006 ca urmare a modificărilor aduse Legii nr.69/2000 a educației fizice și sportului, se încheie cu sportivii profesioniști convenții în condițiile Codului civil.

În ceea ce privește persoanele care prestează munca în temeiul unei convenții civile, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

- Aceste convenții prezintă particularități și caracteristici distincte, total diferite față de cele pe bază de contracte individuale de muncă încheiate în conformitate cu prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- Convențiile civile se încheie pe un lucru determinat, astfel cum reglementează art.962 - art.965 Cod civil, ca un raport juridic de a da sau de a face, adică de realizare a unui produs, de executare a unei lucrări sau de prestare a unui serviciu și nu pe timp, pe perioadă de muncă. Încheierea convențiilor civile pentru prestarea unor activități se realizează numai cu respectarea condițiilor universal valabile care stau la încheierea oricărei convenții civile, respectiv:

1) realizarea activității să fie cu caracter ocazional, întâmplător, conjunctural și, uneori, urgent;

2) activitatea respectivă să nu fie înscrisă în obiectul de activitate al unității și nici prevăzută a se realiza prin posturile cuprinse în statul de funcții al unității;

3) pentru o asemenea activitate nu se poate stabili cu exactitate perioada, timpul de muncă (destul de diferit de la un executant la altul), calificarea executantului (în special pe bază de diplome, care, pentru unele activități, nu sunt edificatoare), mijloacele de realizare și alte asemenea elemente;

4) pentru realizarea unei asemenea activități nu se justifică încadrarea de personal cu contract individual de muncă, nici chiar cu timp parțial pe perioada nedeterminată;

5) obiectul convenției civile constă într-un raport juridic de a da sau de a face ceva, fără a se specifica perioada, timpul de muncă.

- Criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt stabilite de pct.19 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, respectiv: "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.

Astfel, sportivul profesionist poate încheia fie contracte individuale de muncă, fie convenții civile, însă stabilirea naturii actului încheiat se realizează în funcție de conținutul acestuia și nu de titlul purtat de acesta.

La verificarea efectuată, din analiza conținutului contractului civil, s-a constatat faptul că activitatea desfășurată de jucătorul de fotbal nu este una efectuată întâmplător, conjunctural și nu îndeplinește criteriile stabilite de prevederile legale în vigoare pentru a fi o activitate independentă, ci dimpotrivă îmbracă caracterul unei activități dependente, în contract fiind cuprinse elementele reglementate de pct.67 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.

Având în vedere prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.67 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, precum și prevederile art.11 alin.(1) din actul normativ menționat mai sus, potrivit cărora: *"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției"*, s-a constatat că, convențiile încheiate cu sportivii profesioniști în formă scrisă în condițiile Codului civil reprezintă în fapt contracte individuale de muncă, veniturile

obținute de jucătorii de fotbal din contractul civil, fiind venituri obținute din activități dependente.

S-a constatat că, pentru contractele individuale de muncă pe durată nedeterminată cu personalul angajat, precum și pentru contracte civile încheiate cu sportivi profesioniști, contracte de antrenor, .X. S.A a calculat și reținut impozitul pe venituri din salarii.

Totodată, organele de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă verificării, .X. S.A a achitat în favoarea sportivilor profesioniști prime de asigurare de sănătate pentru deplasările efectuate în cantonamentele și competițiile sportive atât în țară cât și în afara țării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că plățile efectuate de .X. S.A sub forma primelor de asigurare achitate beneficiarilor de venituri din salarii, altele decât cele obligatorii reprezintă avantaje în natură ce se asimilează veniturilor din salarii și sunt în sumă de .X. lei, motiv pentru care, echipa de inspecție fiscală a procedat la reîntregirea bazei de impozitare pentru veniturile din salarii cu suma de .X. lei, potrivit art.55 din Legea nr.571/2003.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina .X. S.A un impozit pe venitul din salarii în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu art.120 alin.(1), alin.(7), art.120¹ alin.(1), alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de impozitare privind contribuțiile sociale cu sumele aferente veniturilor obținute de jucătorii de fotbal ca urmare a încheierii contractelor civile cât și cu avantaje în natură sub forma primelor de asigurare achitate de angajator beneficiarilor de venituri din salarii, altele decât cele obligatorii.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-CJ .X. /27.11.2014 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au fost stabilite suplimentar în sarcina **.X. S.A** obligații fiscale de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei contribuție la fondul de risc;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de risc;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de risc.

La stabilirea obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2013 și accesorii aferente acestora calculate pentru perioada 01.01.2006 -04.07.2014, organele de inspecție fiscală a avut în vedere pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2013 dispozițiile art.7 alin.1, alin.2, pct.2.1 lit.a, lit.b, lit.c, lit.d, pct.2.2, art.11 alin.1, art.40 alin.1 lit.a, art.42 lit.t), art.55 alin.1, alin.2 lit.K, art.57 alin.2 lit.a, art.296³ lit.a, lit.e, art.296⁴ alin.1 lit.a, art.296⁵ alin.1, alin.2, alin.3, art.296¹⁷ alin.3, art.296¹⁸ alin.1, alin.2, alin.3 lit.a, lit.b, lit.c, lit.d, lit.e, lit.f, alin.4, alin.5, alin.6, alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.120 alin.1, alin.7, art.120 ¹ alin.1, alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.5 alin.1, art.18 alin.2, alin.3, art.23 alin.1, art.24 alin.1 lit.a din Legea nr.19/2000, art.19, art.26, art.27, art.29 alin.1 din Legea nr.76/2002, art.215 alin.1, art.257 alin.1, alin.2 lit.a, art.258 alin.1, din Legea nr.95/2006, art.1,

alin.1, lit.A din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.158/2005, art.5 alin.1, art.85 alin.2, art.101 alin.1, alin.2, alin.3, alin.4 din Legea nr.346/2002.

Constatând că în cuprinsul Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 au fost strecurate erori la stabilirea unor debite și accesorii și având în vedere solicitările organului de soluționare a contestațiilor în legătură cu aceste erori constatate prin actele administrative atacate, prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 întocmite la data de 26.05.2015, organele de inspecție fiscală au corectat în baza prevederilor art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cuantumul obligațiilor fiscale datorate suplimentar de **.X. S.A** cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator și contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate, precum și accesorii aferente acestora, precum și cuantumul penalităților de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale, stabilite inițial prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014, contestate, după cum urmează:

Nr. crt	Denumirea obligației de plată	Inițial	Corectată	Diminuare/ majorare/sumă
1	Penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale	.X. lei	.X. lei	Diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei
2	Contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator	.X. lei	.X. lei	majorarea cuantumului cu suma de .X. lei
	Majorări/dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de	.X. lei	.X. lei	majorarea cuantumului cu suma de .X. lei

	angajator			
	Penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei + majorarea cuantumului cu suma de .X. lei
3	Contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei
	Majorări/dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei
	Penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei

Celelalte obligații fiscale stabilite suplimentar în sarcina **.X. S.A** individualizate prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 se regasesc în același cuantum și în Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 întocmite la data de 26.05.2015.

Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 emise la data de 26.05.2015 au fost comunicate contribuabilului sub semnătura la data de 27.05.2015.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 contestată de societate mai produce față de aceasta, efecte juridice în condițiile în care a fost înlocuită prin decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 întocmită la data de 26.05.2015 prin care organele de inspecție fiscală au înțeles să modifice decizia de impunere emisă anterior, în sensul corectării erorilor materiale și diminuării sumei totale stabilite în sarcina .X. S.A.

În fapt, în perioada supusă verificării, **Societatea Comercială Sportivă .X. S.A** a încheiat cu jucătorii profesioniști de fotbal contracte de muncă pe durată determinată în baza art.10 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, iar începând cu 01.06.2006 ca urmare a modificărilor aduse Legii nr.69/2000 a educației fizice și sportului a încheiat cu sportivii profesioniști convenții în condițiile Codului civil.

De asemenea, **.X. S.A** a plătit în favoarea jucătorilor profesioniști de fotbal avantaje în natură sub forma primelor de asigurare de sănătate în sumă de .X. lei pentru deplasările efectuate în cantonamentele și competițiile sportive atât în țară cât și în afara țării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că raporturile dintre clubul de fotbal și sportivi profesioniști în baza convențiilor civile încheiate, întrunesc caracteristicile unei activități dependente, motiv pentru care au reîncadrat veniturile plătite sportivilor profesioniști de către **.X. S.A** în categoria veniturilor de natură salarială.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că plățile efectuate de **.X. S.A** sub forma primelor de asigurare de sănătate în cuantum de .X. lei în favoarea sportivilor profesioniști, altele decât cele obligatorii reprezintă avantaje în natură și se asimilează veniturilor din salarii.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de impozitare pentru veniturile din salarii cu suma de .X. lei având în vedere dispozițiile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 în sarcina contestatoarei aferent perioadei 01.01.2006 – 31.12.2013 o diferență suplimentară de impozit pe venituri din salarii în sumă totală de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza de impozitare privind contribuțiile sociale cu sumele aferente veniturilor obținute de jucătorii profesioniști ca urmare a încheierii contractelor civile constând în remunerație contract, prime de joc și rate contract cât și cu avantaje în natură sub forma primelor de asigurare de sănătate ale jucătorilor profesioniști, stabilind prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ .X. /27.11.2014 în sarcina .X. S.A suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

- .X. lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei contribuție la fondul de risc;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de risc;
- .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de risc.

Prin contestația formulată, **.X. S.A.**, precizează următoarele:

"a) Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

La Anexa 3, pagina 1B, rând 56, coloana "Penalități"

calcul greșit – a fost indicată suma de .X. lei, corect este .X. lei.

b) Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator

La Anexa 3, pagina 1C, rând 83, coloana "Penalități"

calcul greșit – a fost indicată suma de .X. lei, corect este .X. lei.

c) Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați

La Anexa 1, pagina 2C, rând 83, coloana "CASS individual"

Organul de inspecție nu a scăzut din totalul contribuției datorate pentru perioada 2004 - 2013 suma de .X. lei reprezentând contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați care a fost constituită și achitată de către Club începând cu luna iulie 2012.

Aferent contribuției în cuantum de .X. lei constiuită și achitată au fost stabilite în mod neîntemeiat accesorii după cum urmează:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere în sumă de .X. lei".

Organele de inspecție fiscală constatând că în cuprinsul Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 au fost strecurate erori la stabilirea unor debite și accesorii, prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 întocmite la data de 26.05.2015, au corectat în baza prevederilor art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cuantumul obligațiile fiscale datorate suplimentar de **.X. S.A** cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator și contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate, accesorii aferente acestora, precum și cuantumul penalităților de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale, stabilite inițial prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014, contestate, după cum urmează:

Nr. crt	Denumirea obligației de plată	Inițial	Corectată	Diminuare/ majorare/sumă
1	Penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale	.X. lei	.X. lei	Diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei
2	Contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator	.X. lei	.X. lei	majorarea cuantumului cu suma de .X. lei
	Majorări/dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator	.X. lei	.X. lei	majorarea cuantumului cu suma de .X. lei
	Penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei + majorarea cuantumului cu suma de .X. lei
3	Contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei

Majorări/dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei
Penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate	.X. lei	.X. lei	diminuarea cuantumului cu suma de .X. lei

Celelalte obligații fiscale stabilite suplimentar în sarcina **.X. S.A** individualizate prin Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 se regasesc în același quantum și în Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./27.11.2014 întocmite la data de 26.05.2015.

În drept, dispozițiile art.110 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii”, coroborat cu pct.107.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Ordonanței Guvernului nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...]“ și art.88 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

*“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere
Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) procesele-verbale prevăzute la **art.142 alin. (6) și art.168 alin. (2)**".

Având în vedere actele existente la dosar de unde rezultă că în cazul **.X. S.A.**, organele de inspecție fiscală au emis două titluri de creanță privitoare la aceleași obligații fiscale, respectiv impozit pe venituri din salarii, contribuții sociale și accesorii aferente acestora, prin adresa nr.A_SLP 208/18.06.2015 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.** să precizeze care este titlul de creanță în baza căruia **.X. S.A.** are obligația să achite la bugetul de stat obligațiile fiscale suplimentare datorate, urmare inspecției fiscale.

Prin adresa nr..**X.**/18.06.2015, Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.** a precizat că *"în conformitate cu prevederile art.48 "Îndreptarea erorilor materiale din actele administrative fiscale din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 și ale punctului 47.1, 47.2, 47.3, 47.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 precum și ale capitolului IV pct.8 Procedura de efectuare a corecției erorilor materiale din actele administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală din Ordinul 364 pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, s-a emis un nou act administrativ fiscal corectat care înlocuiește actul care conține erori având același număr, modificându-se doar data emiterii. În conținutul noului act administrativ corectat sunt modificate sumele care conțin erori. Noul act administrativ a fost emis la data de 26.05.2015 și comunicat contribuabilului la data de 27.05.2015.*

Ca urmare a celor prezentate mai sus, **titlul de creanță** în baza căruia societatea are obligația să achite la bugetul de stat obligațiile fiscale suplimentare datorate urmare inspecției fiscale, este **Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 emisă la data de 26.05.2015 și comunicată contribuabilului la data de 27.05.2015"**.

Analizând Decizia de impunere nr.F-CJ **.X./27.11.2014** emisă la data de 26.05.2015, se constată că la Capitolul 5 – Dispoziții finale, organele de inspecție fiscală au precizat că **"în conformitate cu art.205 și art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se**

poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii”.

Totodată, s-a inserat mențiunea că *”prezenta decizie reprezintă titlu de creanță”*.

În consecință, urmare modificării survenită prin emiterea Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 întocmită la data de 26.05.2015, Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 nu mai produce efecte față de contribuabil astfel încât Direcția generală de soluționare a contestațiilor constată că contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 a rămas fără obiect.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.c) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Contestația formulată de **.X. S.A** împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 208/03.02.2015, a rămas fără obiect pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din salarii;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări sociale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției

- individuale de asigurări sociale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj;
- .X. lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuție individuală pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări de sănătate;
- .X. lei contribuție pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor

- pentru concedii și indemnizații;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații;
 - .X. lei contribuție la fondul de risc;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente fondului de risc;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente fondului de risc,

prin înlocuirea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 cu Decizia de impunere nr. F-CJ .X./27.11.2014 întocmită la data de 26.05.2015 prin care au fost îndreptate erorile materiale constatate în cuprinsul titlului de creanță anterior, reprezentat de Decizia de impunere nr. F-CJ .X./27.11.2014.

Obligațiile rămase de plată în urma inspecției fiscale sunt cele precizate prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./27.11.2014 emisă la data de 26.05.2015, act administrativ fiscal împotriva căruia se poate exercita calea de atac.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.