



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, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 404 / 2014

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. S.A.,

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 907192/15.07.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./2013, înregistrată sub nr. 907192/15.07.2013, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul social în .X., str. .X., nr. .X., bl. .X., et. .X., birou .X., sector .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul .X. și având cod unic de înregistrare fiscală .X..

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, încheiate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
 - contribuție de asigurări sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
 - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;

- fond de risc și accidente în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane .X. sau fizice în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- impozit pe veniturile din convenții civile sumă de (–) .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile în sumă de .X. lei.

Totodată, S.C. .X. S.A. contestă Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./2013 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013.

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, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013 a fost comunicată societății în data de .X./2013,

așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. în data de .X./2013, conform ștampilei serviciului de registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constantând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de 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, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.A.

I. Prin contestația formulată și completarea la aceasta, societatea solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2013 ca nelegale și neîntemeiate, pentru următoarele motive:

Contestatară arată că fundamentarea obligațiilor pretins existente în sarcina sa a fost motivată prin raportul de inspecție fiscală și deciziile de impunere după cum urmează:

A. Nu au fost recunoscute ca deductibile cheltuielile cu transferul fotbaliștilor pentru calculul impozitului aferent anului 2005.

Societatea precizează faptul că natura acestor cheltuieli precum și motivul pentru care au fost efectuate demonstrează în mod clar că acestea reprezintă cheltuieli deductibile.

B. Veniturile obținute de fotbaliști în perioada .X./2005-.X./2008 au fost retratate drept venituri de natură salarială.

În mod nelegal și netemeinic organele fiscale au apreciat că actele încheiate în perioada 2005-2008 cu fotbaliștii și personalul auxiliar ar constitui în fapt contracte de muncă.

Societatea arată faptul că activitatea cluburilor de fotbal se supune legislației și regulamentelor specifice în materie sportivă, acte normative care dau dreptul cluburilor și reglementează situația încheierii convențiilor de colaborare. Astfel, art. 10 și 12 din regulamentul privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal prevede în mod explicit posibilitatea ca jucătorii să poată încheia atât contracte de muncă, cât și convenții civile.

Societatea arată că convenția civilă încheiată în baza Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, este acordul de voință, consemnat în scris, între un jucător de fotbal și un club afiliat la .X./AJF având ca obiect drepturile și

obligățiile reciproce care decurg din practicarea jocului de fotbal în antrenamente și competiții.

Societatea invocă în sprijinul afirmațiilor sale prevederile art. 5 privind drepturile și obligațiile jucătorilor, art. 6 privind obligațiile cluburilor și art. 10 privind contractele jucătorilor de fotbal din regulamentul menționat mai sus.

Totodată, contestatara menționează că prevederile art. 12 din regulamentul privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal sunt clare și explicite în sensul că actele-convenții analizate de organele fiscale cu ocazia inspecției nu pot avea caracter de contract individual de muncă și nu pot genera obligații de plată a cotelor de asigurări sociale sau protecția șomerilor or, chiar aceste obligații au fost impuse în cuprinsul deciziei de impunere a căror anulare o solicită prin prezenta contestație.

Astfel, societatea arată că drepturile de asigurări sociale impuse nu au niciun echivalent într-o eventuală contraprestație pentru pretinsul asigurat prin efectul legii, dat fiind că jucătorii de fotbal, prin regulament și decizie specială, nu pot beneficia de aceste drepturi, drept pentru care sunt impuse obligații fiscale nelegale și netemeinice.

Totodată, contestatara menționează că toate criteriile din procedura fiscală cât și din decizia de impunere, nu sunt aplicabile, dat fiind că obligațiile și drepturile părților sunt stabilite prin regulament și lege specială astfel încât orice jucător profesionist va avea aceste drepturi și obligații, nu prin efectul contractului (care transpune prevederile regulamentului) ci prin efectul regulamentului.

Astfel, societatea solicită să se ia act că au fost stabilite în mod nelegal și netemeinic în sarcina sa obligații fiscale, drept pentru care să se anuleze deciziile- titluri de creanță menționate mai sus și să se dispună anularea formelor de executare silită și de poprire și sechestru asigurator.

Prin cererea de completare a contestației, înregistrată la registratura generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. .X./2013, societatea solicită refacerea controlului de fond pentru perioada 2005-2008, cu aplicarea corectă a prevederilor legale în vigoare în perioada de timp supusă controlului precum și luarea în considerare a jurisprudenței recente în materie conform deciziilor emise de Înalta Curte de Casație și Justiție, pentru următoarele motive:

Astfel, contestatara menționează că în conformitate cu prevederile Codului fiscal, în vigoare în perioada supusă controlului, nu erau asimilate cu veniturile din salarii veniturile obținute prin prestarea de activități în baza convențiilor civile, regimul acestora fiind tratat distinct.

Totodată, societatea arată că nu intraseră în vigoare normele metodologice prin care au fost stabilite criteriile prin care o activitate putea fi considerată dependentă, cu consecința posibilității recalificării acesteia drept o activitate dependentă.

Societatea invocă în sprijinul afirmațiilor sale prevederile art. I pct. 1 din OUG 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale și arată că acestea sunt aplicabile exclusiv numai pentru viitor, conform art. 15 alin. (2) din Constituția României.

Contestatară menționează că modificările privind contribuțiile sociale au fost introduse de OUG 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nu sunt aplicabile în ceea ce privește veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, realizate în perioada .X./2012-.X./2012, dispozițiile fiind integrate cu aplicabilitate abia începând cu data de .X./2012, concomitent cu abrogarea OUG 58/2010.

Societatea arată că reglementările privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente, inclusiv de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1) din Codul fiscal, cum sunt și veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, realizate ulterior datei de .X./2012 sunt cuprinse în capitolul II – Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din activități independente, activități agricole și asocieri fără personalitate juridică al Titlului IX indice 2 care a intrat în vigoare la data de .X./2012, conform art. VII alin. (1) lit. d) din OUG 125/2011.

Totodată, societatea invocă în sprijinul afirmațiilor sale și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție care a dispus casarea cu trimitere spre rejudecare a unei cauze cu un obiect identic cu acela al prezentei contestații.

Astfel, societatea consideră că o reluare a controlului fiscal, având la bază normele legale aplicabile și în lumina jurisprudenței recente a Înaltei Curți este de natură să evite derularea unui proces a cărui finalitate ar fi exact aceea de reluare a controlului și anulare a actelor emise cu nerespectarea legislației aplicabile.

Totodată, societatea solicită prin contestația formulată anularea formelor de executare silită, de poprire și sechestru asigurator instituite prin Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./2013 emisă în baza Procesului-verbal de sechestru asigurator pentru bunuri imobile nr. .X./2013 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X..

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de .X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2013, contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală arată că perioada supusa inspecției fiscale este: .X./2005-.X./2008 iar contribuabilul a înregistrat pierdere trei ani consecutiv respectiv în anii 2005, 2006 și 2007.

În perioada supusa inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală precizează că societatea realizează venituri din desfășurarea activității sportive profesionale în cadrul competițiilor interne de fotbal respectiv în campionatul național de fotbal organizat de Liga .X.(.X.) și în .X., competiție organizată de Federația .X. (.X.), societatea este afiliată la cele două structuri naționale mai sus menționate și participă la competițiile sportive din Liga I și Liga II precum și în cele organizate pentru copii și juniori.

Organele de inspecție fiscală arată că principalele venituri realizate de societate ca urmare a desfășurării activității sportive sunt veniturile din reclamă și publicitate, veniturile din drepturile de transmisie tv, veniturile din transferuri de jucători precum și veniturile din vânzarea билетelor la meciurile de fotbal organizate în calitate de gazdă.

Organele de inspecție fiscală menționează că din documentele prezentate s-a constatat că principalele cheltuieli evidențiate ca deductibile sunt cele aferente desfășurării activității de fotbal efectuate pentru plata jucătorilor de fotbal și a salariaților, cele de cazare, transport și hrană.

Astfel, în anul 2005, conform datelor înscrise în declarația 101 privind impozitul pe profit, înregistrată la organul fiscal cu nr. .X./2006, organele de inspecție fiscală precizează că societatea raportează la .X./2005:

- venituri totale în sumă de .X. lei și cheltuieli totale în sumă de .X. lei cu pierdere în sumă de .X. lei iar societatea nu declară cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

- cifra de afaceri înregistrată de societate în anul 2005 este în sumă totală de .X. lei.

- principalele venituri realizate de societate în anul 2005 sunt cele din reclamă și publicitate în baza contractului de reclamă și publicitate încheiat cu S.C. .X. S.A. .X. în sumă totală de .X. lei, cele obținute din drepturi tv de la Liga .X. în sumă de .X. lei și cele rezultate din transferul jucătorilor de fotbal către alte cluburi în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că principalele cheltuieli înregistrate de societate în anul 2005 sunt:

-cheltuielile cu plata salariilor si contribuțiilor aferente acestora în sumă totală de .X. lei reprezentând .X.% din totalul cheltuielilor;

-cheltuielile cu transferul jucătorilor de fotbal în sumă totală de .X. lei reprezentând .X.%.

Organele de inspecție fiscală arată că având în vedere faptul că transferul jucătorilor se realizează în vederea desfășurării activității pentru obținerea de venituri într-o perioadă mai mare de un an, deci pe parcursul mai multor exerciții fiscale, conform art. 19, alin. (1) din Codul fiscal s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anilor 2005, 2006 și 2007, valoarea contractelor încheiate cu fotbaliștii fiind împărțită în perioade fiscale atât timp cât aceștia au activat în cadrul clubului de fotbal.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că din suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli cu transferul fotbaliștilor nu s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2005 suma de .X. lei, aceasta urmând a fi luată în considerare în cadrul următoarelor perioade de activitate a contribuabilului pe măsura realizării veniturilor iar valorile nete, reprezentând contravaloarea transferurilor jucătorilor au fost repartizate pe perioada de derulare a contractelor sau până la transferarea către alte cluburi a jucătorilor, acordându-se deductibilitatea acestor cheltuieli trimestrial.

Organele de inspecție fiscală arată că nu s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2005 cheltuielile cu sponsorizări în suma de .X. lei și cheltuielile cu impozitul pe profit în suma de .X. lei.

În urma recalculării profitului impozabil aferent anului 2005, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală raportată de societate de la .X. lei la .X. lei, respectiv a fost majorată în perioada următoare aferentă anilor 2006, 2007 și 2008.

Organele de inspecție fiscală precizează că în anul 2006, în conformitate cu datele înregistrate în evidența contabilă a societății, la .X. decembrie veniturile totale însumează .X. lei iar cheltuielile totale însumează .X. lei, rezultând o pierdere în sumă de .X. lei, pe care societatea o consideră fiscală conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2006, înregistrată la organul fiscal cu nr. .X./2008.

Principalele venituri realizate de societate în anul 2006 sunt veniturile din reclamă în valoare totală de .X. lei, veniturile de la .X. pentru drepturi tv în valoare de .X. lei, veniturile din vânzarea de mijloace fixe în sumă de .X. lei, veniturile din transferul de jucători în sumă de .X. lei și veniturile din vânzarea de bilete în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală arată că cifra de afaceri înregistrată de societate la .X./2006 este în sumă .X. lei, principalele cheltuieli evidenciate în contabilitatea societății sunt cheltuielile cu plata jucătorilor de fotbal profesioniști pe baza convențiilor civile în valoare totală de .X. lei, cheltuielile cu plata salariaților și contribuțiilor datorate de unitate aferente salariilor în valoare totală de .X. lei, și cheltuielile cu transferul fotbaliștilor în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că valoarea defalcată a cheltuielilor cu transferul sportivilor pentru anul 2006 însumează .X. lei și nu s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006 cheltuieli cu transferul sportivilor în sumă de .X. lei (.X. - .X.), această sumă urmând a se recunoaște ca deductibilă în cadrul exercițiilor fiscale următoare pe perioada de derulare a contractelor jucătorilor.

Cheltuielile nedeductibile stabilite în cadrul inspecției fiscale însumează .X. lei din care .X. lei reprezintă cheltuieli transfer nedeductibile în anul 2006 iar .X. lei reprezintă cheltuieli cu amenzi și penalități.

Organele de inspecție fiscală arată că s-a procedat la retratarea veniturilor obținute de sportivi și antrenori ca venituri de natura salarială, în conformitate cu art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma calculării contribuțiilor datorate de unitate pentru veniturile plătite de societate pe baza convențiilor civile către o parte din personalul administrativ, sportivi și antrenori, în cadrul inspecției fiscale s-au majorat cheltuielile aferente anului 2006 cu suma de .X. lei (.X. +.X.).

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit situației privind calculul impozitului pe profit, pentru anul 2006 s-a majorat pierderea fiscală de la .X. lei la .X. lei.

Pentru diferențele de impozit pe profit neachitate la termenele legale, în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere pentru perioada .X./2006-.X./2006, în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la .X./2007:

- societatea evidențiază în contabilitate venituri în sumă totală de .X. lei, cheltuieli în sumă totală de .X. lei, respectiv o pierdere în sumă de .X. lei, considerată de societate ca reprezentând pierdere fiscală, conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2007, înregistrată la organul fiscal cu nr. .X./2008.

- principalele venituri realizate de societate în anul 2007 sunt cele din reclamă și publicitate în sumă de .X. lei, veniturile din drepturi tv de la .X. în sumă de .X. lei.

- cifra de afaceri înregistrată de societate la .X./2007 este în sumă de .X. lei.

- principalele cheltuieli evidenciate în contabilitatea societății sunt cheltuielile cu plata jucătorilor de fotbal și a personalului administrativ pe baza convențiilor civile în valoare totală de .X. lei, cheltuielile cu plata salariilor și contribuțiilor datorate de unitate aferente salariilor în valoare totală de .X. lei, cheltuieli cu activitatea de fotbal în sumă de .X. lei și cheltuielile cu transferul fotbaliștilor în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit situației privind repartizarea cheltuielilor cu transferul sportivilor pe parcursul perioadei de derulare a contractelor, în anul 2007 valoarea defalcată a cheltuielilor cu transferul sportivilor însumează .X. lei.

În cadrul inspecției fiscale nu s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 cheltuieli cu transferul sportivilor în suma de .X. lei (.X. - .X.), aceasta suma urmând a se recunoaște ca deductibilă în cadrul exercitiilor fiscale următoare pe perioada de derulare a contractelor jucătorilor.

Cheltuielile nedeductibile stabilite în cadrul inspecției fiscale însumează .X. lei din care .X. lei reprezintă cheltuieli transfer nedeductibile în anul 2007, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu amenzi și penalități iar .X. lei reprezintă cheltuieli cu ajutoare acordate.

În urma calculării contribuțiilor datorate de unitate pentru veniturile plătite de societate pe baza convențiilor civile către o parte din personalul administrativ, sportivi și antrenori, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile aferente anului 2007 cu suma de .X. lei (.X. +.X.).

Organele de inspecție fiscală arată că potrivit situației privind calculul impozitului pe profit pentru anul 2006 s-a majorat pierderea fiscală de la .X. lei la .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că la .X./2008:

- societatea evidențiază în contabilitate venituri în sumă totală de .X. lei, cheltuieli în sumă totală de .X. lei, respectiv profit în sumă de .X. lei, considerat de societate ca reprezentând profit impozabil, conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul 2008, înregistrată la organul fiscal cu nr. .X./2009.

- cifra de afaceri înregistrată de societate la .X./2008 este în sumă de .X. lei.

- principalele venituri realizate de societate in anul 2008 sunt cele din activitatea sportiva, respectiv din reclamă, transferuri de sportivi și drepturi tv în sumă totala de .X. lei.

- principalele cheltuieli evidențiate în contabilitatea societății sunt cheltuielile cu plata jucătorilor de fotbal și a personalului administrativ pe baza convențiilor civile în valoare totală de .X. lei, cheltuielile cu plata salariilor și contribuțiilor datorate de unitate aferente salariilor în valoare totală de .X. lei, cheltuieli cu activitatea de fotbal în sumă de .X. lei și cheltuielile cu transferul fotbaliștilor în valoare totala de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit situației privind repartizarea cheltuielilor cu transferul sportivilor pe parcursul perioadei de derulare a contractelor, în anul 2008 valoarea defalcata a cheltuielilor cu transferul sportivilor însumează .X. lei.

În cadrul inspecției fiscale nu s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 cheltuieli cu transferul sportivilor in suma de .X. lei (.X. - .X.), aceasta suma urmând a se recunoaște ca deductibila în cadrul exercițiilor fiscale urmatoare pe perioada de derulare a contractelor jucătorilor.

Organele de inspecție fiscală arată că cheltuielile nedeductibile stabilite în cadrul inspecției fiscale însumează .X. lei din care .X. lei reprezintă cheltuieli cu transferul jucătorilor, nedeductibile în anul 2008, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu amenzi și penalitati.

În urma calculării contribuțiilor datorate de unitate pentru veniturile plătite de societate pe baza convențiilor civile către o parte din personalul administrativ, sportivi și antrenori, organele de inspecție fiscală precizează că au majorat cheltuielile aferente anului 2008 cu suma de .X. lei (.X. +.X.) iar potrivit situației privind calculul impozitului pe profit , pentru anul 2008 s-a diminuat profitul impozabil de la .X. lei la .X. lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că pe cumulat pentru perioada 2005 -2008 s-a majorat pierderea fiscala de la .X. lei la .X. lei.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, perioada supusă verificării a fost .X./2005 – .X./2008. Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a constituit pentru personalul propriu angajat cu contract de muncă, impozit pe veniturile din salarii, care a fost virat integral și la termenele legale, fără a se ține seama și de alte venituri asimilate veniturilor salariale de care au beneficiat diverse persoane cu care societatea a încheiat convenții civile de prestări servicii.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că în urma verificărilor efectuate s-a constatat ca societatea înregistrează personal angajat cu

convenție civilă în posturi de: muncitor, îngrijitor, director sportiv, organizator competiții, venituri care potrivit prevederilor art. 55 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare sunt definite ca venituri de natura salarială pentru care societatea avea obligația calculării impozitului pe salarii și a contribuțiilor aferente salariilor. Totodată, în perioada verificată fotbalistii și antrenorii care activează în cadrul clubului de fotbal sunt angajați cu convenții civile întocmite în baza prevederilor OUG nr. 205/22.12.2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, înregistrate la Federația .X., în care sunt prevăzute sumele nete ce vor fi încasate de jucători.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru desfășurarea activității sportive conform punctului 9 din convențiile civile încheiate și înregistrate la Federația .X., S.C. .X. S.A. se obligă să asigure fotbalistului următoarele:

- echipament pentru antrenamente, jocuri și reprezentare, precum și materiale sportive conform Regulamentului de Ordine Interioară și normele .X..

- amenajarea ergonomică a locurilor în care își desfășoară activitatea jucătorul conform normelor și regulamentelor .X..

- amenajarea corespunzătoare a anexelor sociale: bai, grupuri sanitare, grupuri de refacere/recuperare, sali de odihnă și relaxare, sali de mese.

- materiale igienico-sanitare necesare menținerii curățeniei și igienei la locurile în care se desfășoară antrenamentele, jocurile oficiale și amicale.

- alimentație specifică sportului de performanță în perioadele de pregătire și cantonament, în vederea susținerii eforturilor psiho-motrice specifice fotbalului.

- toate măsurile pentru care bazele sportive în care au loc pregătirea și jocurile să prezinte condițiile de securitate deplină.

Organele de inspecție fiscală arată că antrenorii de fotbal pentru juniori activează în cadrul clubului în baza Licenței de antrenor eliberată de U.E.F.A și a diplomei eliberate de Federația .X.. Forma de angajare în cadrul S.C. .X. S.A. este cu convenție civilă încheiată potrivit prevederilor OUG nr. 205/22.12.2005 pentru modificarea Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000 și sunt înregistrate la Federația .X..

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit CAP.III din convenția încheiată cu antrenorul, S.C. .X. S.A. se obligă:

- să remunereze pe prestator (antrenor) pentru activitatea desfășurată;
- să rețină și să vireze impozitul prevăzut de lege pentru venitul realizat de antrenor.

Conform aceluiași capitol din convenția civilă antrenorul are următoarele obligații față de clubul de fotbal:

- să antreneze pe grupe de varsta.
- să conducă antrenamentul și jocurile oficiale din punct de vedere fizic tehnic și tactic pentru care poartă toată răspunderea.
- să colaboreze cu clubul pentru supravegherea comportării morale sportive a fotbaliștilor.
- să fie la dispoziția clubului în funcție de programul școlar al juniorilor.
- să presteze activitatea în condițiile și de calitate cerute de club.
- să respecte normele de protecție a muncii specifice activității.

Contractele civile de joc între fotbaliști și club, precum și contractele civile de muncă pentru antrenori, sunt înregistrate atât la S.C. .X. S.A. cât și la Federația .X. și sunt încheiate în baza dispozițiilor legale prevăzute de Codul Civil, de Legea Educației Fizice și Sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare, de Regulamentele Federației Române de Fotbal, și respectiv în conformitate cu Regulamentul privind Statutul Antrenorului de Fotbal.

Organele de inspecție fiscală arată că din analiza documentelor puse la dispoziție (documentele financiar-contabile și conținutul contractelor civile de muncă ale sportivilor și antrenorilor) s-a constatat că activitățile prestate de aceștia nu sunt efectuate întâmplător, conjunctural și nu îndeplinesc criteriile stabilite de prevederile legale pentru a fi activități independente, ci dimpotrivă îmbracă caracterul unor activități dependente. Criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt stabilite de pct. 19 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Întrucât activitățile desfășurate de sportivi nu au caracter ocazional, întâmplător, conjunctural și sunt înscrise în obiectul de activitate al clubului S.C. .X. S.A., rezultă că veniturile obținute de jucătorii de fotbal și antrenori în baza convențiilor civile de prestări servicii sportive, sunt venituri din activități dependente.

Organele de inspecție fiscală menționează că din contractele încheiate cu jucătorii de fotbal și în urma inspecției fiscale efectuate a rezultat faptul că societatea a achiziționat echipament sportiv (îmbrăcăminte) care este folosit în activitatea sportivă de către jucător, atât în competiții, cât și la antrenamente. De asemenea, în contabilitate au fost înregistrate și cheltuieli cu transportul și cazarea jucătorilor, deplasării la competiții, cantonamente, meciuri amicale, etc.

Organele de inspecție fiscală arată că în ceea ce privește relațiile acestor persoane cu administrația patronatului, din aceste contracte rezidă faptul că este una de subordonare, în sensul că S.C. .X. S.A. își rezervă

dreptul de a da dispoziții cu caracter obligatoriu, de a controla activitatea pe care o desfășoară jucătorul și antrenorul, personalul coordonator și tehnic etc., putând chiar aplica sancțiuni în acest sens.

Organele de inspecție fiscală precizează că aceste convenții încheiate, conform Legii Educației Fizice și Sportului nr. 69/2000, au fost calificate și tratate de către societate ca fiind venituri realizate de beneficiarii acestora ca venituri din activități independente.

Organele de inspecție fiscală invocă în sprijinul celor afirmate prevederile pct. 19 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 146 și art. 127 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea prestată de persoanele cu care societatea a încheiat convenții civile, este o activitate dependentă, iar veniturile obținute din această activitate sunt în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 67 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, venituri de natură salarială.

Organele de inspecție fiscală arată că până la data de .X./2005 conform art. 14 alin. (2) și (3) din Legea educației fizice și sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare, sportivii profesioniști aveau obligația să încheie cu cluburile sportive numai contracte individuale de muncă pe durată determinată.

Începând cu data de .X./2006, prin modificarea adusă de OUG 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 .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, organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 14 alin. (7) din Legea educației fizice și sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că în lipsa unor prevederi speciale din Codul muncii, 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:

- *capacitatea de a contracta;*
- *consimțământul valabil al părții ce se obligă;*
- *un obiect determinat;*
- *o cauză licită".*

Organele de inspecție fiscală menționează că având în vedere că prin Codul civil sau printr-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 munca reglementat de Codul muncii, rezultă că orice contract care poartă denumirea de convenție și care se încheie între cluburi și sportivii profesioniști în condițiile Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare, 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. Prevederile OUG nr. 205/2005 se constituie într-o normă derogatorie cu privire la forma de desfășurare a activității de către sportivii profesioniști și participarea acestora la sistemul de pensii care se aplică prioritar, având preferință față de legea generală.

În condițiile relatate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat ca veniturile jucătorilor de fotbal se încadrează la venituri obținute din activități dependente, fiind în fapt venituri de natura salarială, în baza prevederilor art. 55 alin. (1) din Codul Fiscal și pct. 67 din Normele de aplicare ale acestuia, care prevăd ca reprezintă **veniturile din activități dependente**, veniturile care îndeplinesc criteriile precum:

- părțile au stabilit felul activității, locul în care se desfășoară activitatea (terenul de fotbal);

- din contract rezultă că persoana fizică contribuie numai cu prestația sa fizică și intelectuală și nu și cu bunurile proprii;

- clubul de fotbal, în calitate de persoană juridică care utilizează capacitatea de muncă a persoanelor fizice cu care are încheiate contracte, pune la dispoziția acestora bunuri din patrimoniu (mijloace de transport, autoturisme, telefoane, săli de pregătire, etc.) și decontează cheltuielile făcute de aceștia în interesul clubului, în sensul că suportă cheltuieli de deplasare, transport, cantonament, etc.;

- jucătorii de fotbal se supun dispozițiilor angajatorului, trebuie să respecte Regulamentele stabilite de acesta (inclusiv programul de pregătire, cel puțin 2 ore pe zi), să anunțe Conducerea Clubului cu privire la orice

incident privind activitatea desfășurată, în caz de indisciplină putând fi sancționat, existând astfel o relație de subordonare față de acesta;

- jucătorii au dreptul la o retribuție suplimentară (prime) în cazul unor performanțe deosebite.

Totodată, la încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști și de personalul administrativ (antrenori) în categoria veniturilor de natură salarială, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere și principiul prevalenței economicului asupra juridicului, reflectat în Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicată.

În urma inspecției fiscale efectuată la S.C. .X. S.A., organul de control a procedat la retratarea veniturilor obținute de sportivi, antrenori juniori și alte categorii de personal ca venituri de natura salarială, în conformitate cu art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea efectuată s-au constatat la clubul sportiv diferențe de calcul și declarare a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei aferent căruia au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada .X./2006 - .X./2008 societatea a determinat în mod eronat impozitul pe veniturile din convențiile civile datorat bugetului de stat prin aplicarea greșită a cotei de impozitare prevăzute la art. 52 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare rezultând o diferență de plată față de evidența contabilă a societății în sumă de .X. lei precum și accesoriile aferente, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Întrucât organele de inspecție fiscală au reîncadrat veniturile obținute de jucătorii de fotbal, antrenori și alte categorii de salariați angajați în baza convențiilor civile ca venituri de natură salarială pentru care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile din salarii, pentru sumele constituite și achitate bugetului de stat de către societate din perioada .X./2006 - .X./2008, evidențiate ca impozit pe veniturile din convențiile civile, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență în minus în sumă de (-) .X. lei.

Astfel, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, organele de inspecție fiscală au evidențiat cu semnul minus impozitul din veniturile din convențiile civile, respectiv suma de -.X. lei (-.X.+X.).

Organele de inspecție fiscală prin reîncadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști și personalul tehnic și administrativ în baza convențiilor

civile încheiate cu clubul sportiv ca fiind venituri de natură salarială au stabilit suplimentar de plată:

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (1) și (3) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 23 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art. 5 alin. (1) și art. 6 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza art. 26 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă;

- contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă;

- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 8 alin. (1) și art. 52 din OUG nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, art. 3 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, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza art. 4 și 51 din OUG 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de

asigurări sociale de sănătate, art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane .X. sau fizice, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, în baza prevederilor art. 1 și art. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare.

Accesoriile pentru aceste contribuții au fost calculate în perioada .X./2006 – .X./2013 pentru majorări de întârziere/dobânzi, respectiv .X./2010-.X./2013 pentru penalități de întârziere în temeiul prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă pentru nedeclararea și neplata la termen a diferențelor de impozit pe profit aferente trimestrului I și II 2006 ca urmare a repartizării cheltuielilor cu transferul fotbaliștilor pe toată perioada de derulare a contractelor, societatea datorează majorări de întârziere.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferențelor de impozit pe profit pentru trimestrul I și II al anului 2006 neachitate la termenele legale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația să repartizeze cheltuielile cu transferul jucătorilor de fotbal pe toată perioada derulării contractelor.

Organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit datorat de societate la fiecare termen de plată, stabilind că pentru trimestrul I 2006, societatea avea obligația să declare și să achite o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei iar pentru trimestrul II 2006 avea obligația să declare și să achite o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Aferent acestor diferențe de obligații principale au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.16 alin. (1) și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 16 Anul fiscal

(1) Anul fiscal este anul calendaristic. ”

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. (...) ”, coroborat cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Conform dispozițiilor legale de mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și art. 27 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/199, republicată, care stipulează:

“ART. 19

(1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.”

“ART. 27

(1) Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și, de regulă, coincide cu anul calendaristic.

(2) Durata exercițiului financiar este de 12 luni.”, coroborat cu prevederile pct. 45 de la secțiunea 6 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

“SECȚIUNEA 6 - Principii Contabile Generale

45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate, în perioada exercițiului financiar, profitul stabilindu-se cumulat de la începutul exercițiului financiar.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că potrivit datelor înregistrate în evidența contabilă a societății la .X./2006 veniturile totale ale contestatarei însumează .X. lei iar cheltuielile totale însumează .X. lei, rezultând o pierdere în sumă de .X. lei.

Principalele cheltuieli evidențiate în contabilitatea societății sunt cheltuielile cu plata jucătorilor de fotbal profesioniști pe baza convențiilor civile în valoare totală de .X. lei, cheltuielile cu plata salariilor și contribuțiilor datorate de unitate aferente salariilor în valoare totală de .X. lei, și cheltuielile cu transferul fotbaliștilor în valoare totală de .X. lei.

Conform situației privind repartizarea cheltuielilor cu transferul sportivilor pe parcursul perioadei de derulare a contractelor, valoarea defalcată a cheltuielilor cu transferul sportivilor pentru anul 2006 însumează .X. lei, valoarea contractelor de transfer a jucătorilor de fotbal fiind împărțită în perioade fiscale atât timp cât aceștia au activat în cadrul clubului de fotbal.

În cadrul inspecției fiscale nu s-au recunoscut ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006 cheltuieli cu transferul sportivilor în sumă de .X. lei (.X. - .X.), această sumă urmând a se recunoaște ca deductibilă în cadrul exercițiilor fiscale următoare pe perioada de derulare a contractelor jucătorilor.

Cheltuielile nedeductibile stabilite în cadrul inspecției fiscale însumează .X. lei din care .X. lei reprezintă cheltuieli transfer nedeductibile în anul 2006 iar .X. lei reprezintă cheltuieli cu amenzi și penalități.

În urma calculării contribuțiilor datorate de unitate pentru veniturile plătite de societate pe baza convențiilor civile către o parte din personalul administrativ, sportivi și antrenori, în cadrul inspecției fiscale s-au majorat cheltuielile aferente anului 2006 cu suma de .X. lei (.X. +.X.).

Conform prevederilor art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 34

(1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel.”

Astfel, având în vedere că în mod eronat societatea a înregistrat în anul 2006 integral pe cheltuieli deductibile contravaloarea transferurilor, în mod legal organele de inspecție fiscală au repartizat valorile nete reprezentând contravaloarea transferurilor în perioada de derulare a contractelor sau până la transferarea către alte cluburi a jucătorilor acordându-se deductibilitatea acestor cheltuieli trimestrial.

Organele de inspecție fiscală în urma recalculării profitului impozabil aferent anului 2006 au stabilit pentru trimestrul I al anului 2006 o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei iar pentru trimestrul II al anului 2006 o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei, iar pe total an 2006 s-a majorat pierderea fiscală de la .X. lei la .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat și alte deficiențe în ceea ce privește calcularea de către societate a impozitului pe profit datorat pentru perioada supusă inspecției fiscale stabilind ca nedeductibile o serie de cheltuieli pe care societatea nu le contestă.

Organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei aferentă trimestrului I 2006 și de .X. lei aferentă trimestrului II 2006, societatea neaducând prin contestație critici cu privire la modul de calculare al acestor sume.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."*, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe trimestrul I 2006 și respectiv în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe trimestrul II 2006.

Întrucât societatea nu aduce argumente cu privire la cota aplicată sau numărul de zile pentru care au fost calculate majorări de întârziere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pe trimestrul I 2006 și respectiv trimestrul II 2006.

2. Referitor la suma totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă impozit pe veniturile din salarii, suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere și suma de .X. lei reprezintă penalitățile aferente,

suma de .X. lei reprezintă contribuții sociale și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere și penalitățile aferente contribuțiilor sociale, suma de (-) .X. lei reprezintă impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor civile încheiate potrivit codului civil, suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat aceste venituri în categoria veniturilor de natură salarială în condițiile în care raporturile dintre societate și beneficiarii de venituri întrunesc trasăturile unor activități dependente.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale societatea a încheiat cu jucătorii de fotbal, antrenorii și alte categorii de personal convenții civile în baza cărora a plătit diverse sume de bani sub formă de salariu lunar, pe care nu le-a inclus în baza de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii considerând veniturile obținute de aceștia drept venituri din activități independente pentru care a virat la bugetul de stat impozit pe veniturile din convenții.

Pentru desfășurarea activității sportive conform punctului .X. din convențiile civile încheiate și înregistrate la Federația .X., S.C. .X. S.A. se obligă să asigure fotbalistului următoarele:

-echipament pentru antrenamente, jocuri și reprezentare, precum și materiale sportive conform Regulamentului de Ordine Interioară și normele .X..

-amenajarea ergonomică a locurilor în care își desfășoară activitatea jucătorul conform normelor și regulamentelor .X..

-amenajarea corespunzătoare a anexelor sociale: bai, grupuri sanitare, grupuri de refacere/recuperare, sali de odihna și relaxare, sali de mese.

-materiale igienico-sanitare necesare menținerii curățeniei și igienei la locurile în care se desfășoară antrenamentele, jocurile oficiale și amicale.

-alimentație specifică sportului de performanță în perioadele de pregătire și cantonament, în vederea susținerii eforturilor psiho-motrice specifice fotbalului.

-toate măsurile pentru care bazele sportive în care au loc pregătirea și jocurile să prezinte condițiile de securitate deplină.

Antrenorii de fotbal pentru juniori activează în cadrul clubului în baza Licenței de antrenor eliberată de U.E.F.A și a diplomei eliberate de Federația .X.. Forma de angajare în cadrul S.C. .X. S.A. este cu convenție civilă încheiată potrivit prevederilor OUG nr. 205/22.12.2005 pentru

modificarea Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000 și sunt înregistrate la Federația .X. iar potrivit CAP.III din convenția încheiata cu antrenorul, S.C. .X. S.A. se obligă:

- să remunereze pe prestator (antrenor) pentru activitatea desfășurată;
- să rețină și să vireze impozitul prevăzut de lege pentru venitul realizat de antrenor.

Conform aceluiași capitol din convenția civilă antrenorul are următoarele obligații față de clubul de fotbal:

- să antreneze pe grupe de varsta.
- să conducă antrenamentul și jocurile oficiale din punct de vedere fizic tehnic și tactic pentru care poartă toată răspunderea.

- să colaboreze cu clubul pentru supravegherea comportării morale sportive a fotbaliștilor.

- să fie la dispoziția clubului în funcție de programul școlar al juniorilor.

- să presteze activitatea în condițiile și de calitate cerute de club.

- să respecte normele de protecție a muncii specifice activității.

Contractele civile de joc între fotbaliști și club, precum și contractele civile de muncă pentru antrenori, sunt înregistrate atât la S.C. .X. S.A. cât și la Federația .X. și sunt încheiate în baza dispozițiilor legale prevăzute de Codul Civil, de Legea Educației Fizice și Sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare, de Regulamentele Federației Române de Fotbal, și respectiv în conformitate cu Regulamentul privind Statutul Antrenorului de Fotbal.

Societatea a considerat că activitatea cluburilor de fotbal se supune legislației și regulamentelor specifice în materie sportivă, acte normative care dau dreptul cluburilor și reglementează situația încheierii convențiilor de colaborare astfel, regulamentul privind statutul și transferul jucătorilor de fotbal prevede în mod explicit posibilitatea ca jucătorii să poată încheia atât contracte de muncă, cât și convenții civile.

Totodată, societatea a menționat că toate criteriile din procedura fiscală cât și în decizia de impunere, nu sunt aplicabile, dat fiind că obligațiile și drepturile părților sunt stabilite prin regulament și lege specială astfel încât orice jucător profesionist va avea aceste drepturi și obligații, nu prin efectul contractului (care transpune prevederile regulamentului) ci prin efectul regulamentului iar normele metodologice prin care au fost stabilite criteriile prin care o activitate putea fi considerată dependentă, cu consecința posibilității recalificării acesteia drept o activitate dependentă nu intraseră în vigoare la momentul controlului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că raporturile dintre societate și sportivi întrunesc caracteristicile unei activități dependente motiv pentru care

au încadrat veniturile plătite de contestatară în categoria venituri din salarii, calculând totodată și contribuțiile sociale aferente.

În drept, la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se precizează că:

“(1) 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

La art. 55 alin. (1) din același act normativ se menționează că:

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

În temeiul acestor prevederi legale se reține că organele de inspecție fiscală au considerat venituri din salarii, sumele de bani acordate jucătorilor, antrenorilor și altor categorii de personal în baza convențiilor civile încheiate cu aceștia.

În speță sunt incidente și prevederile pct. 67 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră :

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la [art. 55](#) din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-

detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii”,

iar la pct. 68 lit. k) din același act normativ se precizează :

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

[...]

k) sumele plătite sportivilor ca urmare a participării în competiții sportive, precum și sumele plătite sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști în domeniu pentru rezultatele obținute la competițiile sportive, de către structurile sportive cu care aceștia au relații contractuale de muncă, indiferent de forma sub care se plătesc, inclusiv prima de joc, cu excepția celor prevăzute la [art. 42 lit. t\)](#) din Codul fiscal;”

Se reține că activitatea jucătorilor de fotbal, antrenorilor și altor categorii de personal desfășurată în cadrul clubului întrunește criteriile unei activități dependente deoarece **personalul clubului** utilizează toate mijloacele de muncă necesare desfășurării activității fotbalistice, respectiv specialiști calificați, terenuri de joc și de antrenament, asistență medicală și terapeutică sportivă, condiții de cazare, masă și transport, sunt puse la dispoziția jucătorului de către clubul sportiv, jucătorul contribuind doar cu prestația fizică, nu și cu capital propriu.

Mai mult, jucătorii de fotbal nu au libertatea de alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și nici a locului în care să se antreneze și să joace fotbal, activitatea fiind strict reglementată prin regulamente interne ale clubului, cât și prin regulamentele Federației Române de Fotbal și Ligii Profesioniste de Fotbal, regulamente obligatorii pentru toți cei implicați în activitatea fotbalistică.

Astfel, rezultă că specificul activității desfășurate presupune respectarea programului de pregătire și antrenament stabilit de conducerea clubului, obligația de participare la orice eveniment sportiv sau social decis de club.

Având în vedere prevederile legale precum și convențiile civile încheiate de clubul sportiv cu jucătorii de fotbal, antrenorii și alte categorii de personal, rezultă faptul că aceștia nu au realizat venituri din activități independente întrucât o activitate independentă presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ.

Însă, participarea la competițiile fotbalistice nu se poate realiza pe cont propriu în condițiile în care prin definiție fotbalul este un sport de echipă.

Din documentele aflate la dosar se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea desfășurată de jucătorii de fotbal, antrenorii și alte categorii de personal nu este o activitate independentă, iar veniturile obținute de acestia în baza convențiilor civile au fost reîncadrate ca venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozitul pe veniturile din salarii și au fost stabilite contribuțiile sociale aferente.

Se reține că organele de inspecție fiscală au apreciat corect că nu sunt îndeplinite criteriile legale corespunzătoare unei activități independente în conformitate cu prevederile incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale întrucât activitatea desfășurată de sportiv nu este efectuată întâmplător și conjunctural.

Referitor la invocarea de către societate a aplicării retroactive a dispozițiilor art. I pct. 1 din OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, se reține că în cuprinsul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 la rubrica *“temei de drept”* organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, actele administrative contestate nefiind întemeiate pe prevederile OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale.

Astfel, veniturile obținute de sportivi au fost corect reconsiderate ca fiind venituri de natură salarială întrucât nu sunt rezultatul unei activități independente, care presupune participarea sportivilor la competiții pe cont propriu, fără relații contractuale cu entitatea plătitoare, prin libera alegere a desfășurării activității, a programului și locului de desfășurare a activității.

Argumentul societății referitor la încheierea convențiilor civile în temeiul Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece în speță primează modalitatea concretă în care beneficiarii de venituri și-au desfășurat activitatea, respectiv părțile stabilesc felul activității, timpul de lucru și locul de desfășurare a activității, aceste condiții regăsindu-se în cadrul clubului de fotbal unde persoanele care activează au un program și un orar concret cuprinzând inclusiv deplasări în țară și în străinătate la meciuri de fotbal sau pentru efectuarea stadiilor de pregătire.

Totodată, partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, respectiv terenuri de joc, vestiare, spații

cu înzestrare corespunzătoare de pregătire, echipament special pentru antrenament și competiție, etc.

De asemenea, organul de soluționare reține că încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști a fost supusă dezbaterii în Comisia .X. la data de .X./2012 cu adresa nr. .X. la solicitarea Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Prin adresa nr. .X./2014 Comisia a precizat că *„nu se poate investi cu emiterea unei decizii prin care să adopte o soluție unitară, întrucât a constatat existența unei practici neunitare chiar la nivelul instanței supreme de judecată”*.

În raport de această situație, organul de soluționare reține că practica judiciară este majoritar covârșitoare în a califica veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile ca fiind venituri obținute din activități dependente –venituri de natură salarială.

Totodată, organul de soluționare reține adresa Direcției Generale .X. nr. .X./2012 din Ministerul Finanțelor Publice prin care precizează că *“indiferent de natura juridică a actului încheiat de sportivul profesionist cu structura sportivă, contract de muncă sau convenție civilă, urmează a se analiza modul de desfășurare a activității, și în măsura în care aceștia desfășoară o activitate dependentă veniturile realizate sunt de natură salarială și supuse regimului fiscal prevăzut de lege pentru toate veniturile din salarii și asimilate salariilor”*.

De asemenea, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția .X. prin Rechemizitoriul la dosarul nr. .X. a reținut referitor la contractul unui jucător de fotbal ca **“ reprezintă un contract de muncă pentru un jucător profesionist. [...] Contractul de muncă trebuie să conțină toate drepturile și obligațiile pe care le au părțile contractante (patron și angajat)”**.

Pentru toate aceste considerente, organul de soluționare va reține ca temeinică și legală încadrarea veniturilor obținute de jucătorii de fotbal, antrenorii și alte categorii de personal în baza convențiilor civile, în categoria veniturilor din activități dependente cu consecința calculării în sarcina societății a impozitului pe veniturile din salarii, în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, argumentele societății neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației. În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele încasate de sportivi și alte categorii de personal, în perioada 2005 – 2008 în baza convențiilor civile, reprezintă venituri de natură salarială, drept pentru care societatea avea obligația să calculeze și să achite impozitul pe veniturile din salarii aferent.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2005-.X./2008 societatea a determinat în mod eronat impozitul pe venituri din activitatea desfășurată în baza convențiilor civile pentru șoferi, muncitori, directori sportivi, organizatori competiții etc, în sensul că societatea a aplicat eronat cota de impozitare rezultând o diferență de plată în sumă de .X. lei aspecte pentru care societatea, prin contestație, nu aduce argumente care să combată constatările din actul de control contestat.

În aceste condiții organul de soluționare va reține ca legal datorate majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei stabilite asupra diferenței de impozit pe veniturile din activitatea desfășurată în baza convențiilor civile pentru șoferi, muncitori, directori sportivi, organizatori competiții, în sumă de .X. lei în conformitate cu art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea neaducând prin contestație critici nici cu privire la modul de calcul al accesoriilor.

Pentru sumele constituite și achitate bugetului de stat de către S.C. .X. S.A. în perioada .X./2005-.X./2008, evidențiate ca impozit pe veniturile din convenții civile și consemnate ca plăți în evidența fiscală, a fost emisă decizie de impunere cu semnul minus pentru suma de .X. lei la obligația impozit pe veniturile din convenții civile.

În consecință, contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru:

- impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei;
- impozit pe veniturile din convenții civile în sumă de (-) .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile în sumă de .X. lei.

Întrucât veniturile realizate de jucătorii de fotbal, personalul tehnic și administrativ în baza convențiilor civile încheiate în perioada .X./2005 – .X./2008 se încadrează în categoria veniturilor din activități dependente îmbrăcând forma veniturilor de natură salarială, societatea avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute de art. 23 alin. (1) lit. a) și art. 24 alin. (1) și (3) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările

ulterioare, art. 5 alin. (1) și art. 6 alin. (1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, art. 26 și art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art. 257 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art. 8 alin. (1), art. 52, art. 4 și art. 51 din OUG nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, art. 3 din Ordinul nr. 221/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, art. 1 și art. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al acestor contribuții sub aspectul cotelor, însumării produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate și nu prezintă în susținere documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, fond de risc și accidente în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane .X. sau fizice în sumă de .X. lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei în temeiul art 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care la data depunerii contestației S.C. .X. S.A. nu avea calitatea de mare contribuabil, Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013 nu a fost emisă de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, iar societatea

nu contestă acest act administrativ fiscal pentru o sumă de .X. lei sau mai mare.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe veniturile din alte surse datorat de persoane fizice pe perioada .X./2005 – .X./2008.

Prin contestația formulată societatea solicită anularea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 205 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...), coroborat cu prevederile **art. 206 alin. (2) din același act normati** :*

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit **art. 209 alin. 1 lit. a) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, în vigoare la data înregistrării contestației:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

[...]

c) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.*”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală soluționa la data înregistrării contestației formulate de S.C. .X. S.A. contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor administrative mai sus menționate, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Potrivit **art. 88 lit. e) din Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: b) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.” iar potrivit art. 109 alin. (3) lit. b) din același act normativ:

“3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

De asemenea, potrivit prevederilor **art. 2 și art. 3 din O.M.F.P. nr. 1267/2006** pentru aprobarea formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"*, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 2

Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2."

Conform prevederilor din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" la O.M.F.P. nr. 1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

"a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate."

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în situația în care nu se constată diferențe de obligații fiscale, respectiv se stabilește că baza de impunere a obligațiilor fiscale nu se modifică, creanța fiscală fiind corect determinată, se emite, în baza raportului de inspecție fiscală, decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, faptul că obiectul contestației nu îl constituie diferențe de obligații fiscale în cuantum de 3 milioane sau mai mare, și ținând totodată cont că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2013 nu a fost emisă de organe centrale cu atribuții de inspecție fiscală, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de a soluționa contestația îndreptată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./2013**, aceasta intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal contestatarul, în conformitate cu prevederile mai sus citate.

În consecință, pentru capatul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013 dosarul contestației S.C. .X. S.A. va fi transmis structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

4. Referitor la solicitarea privind anularea măsurilor asiguratorii impuse prin Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./2013,

emisă în baza Procesului-verbal de sechestru asigurator pentru bunuri imobile nr. .X./2013, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de anulare a măsurilor asiguratorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. solicită anularea Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./2013 și în mod subsecvent a Procesului verbal de sechestru asigurator pentru bunuri imobile nr. .X./2013.

În drept, prevederile referitoare la calea de atac împotriva actelor prin care se dispun măsurile asiguratorii sunt stipulate la art. 129 alin. (11) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art.129(...)

(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art.172”.

În conformitate cu prevederile art. 172 alin. (1) și alin. (4) din același act normativ:

„Art.172

(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.(...)

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență”.

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege citate se reține că solicitarea S.C. .X. S.A. de anulare a Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr. .X./2013 și a Procesului verbal de sechestru asigurator pentru bunuri imobile nr. .X./2013, emise de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., este de competența instanțelor judecătorești, motiv pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul 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. a) 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

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuție de asigurări sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- fond de risc și accidente în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane .X. sau fizice în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei;
- impozit pe veniturile din convenții civile sumă de (-) .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din convențiile civile în sumă de .X. lei.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./2013, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și transmiterea dosarului contestației spre competență soluționare structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. .X./2013 emisă în baza Procesului-verbal de sechestrul asigurător pentru bunuri imobile nr. .X./2013 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența instanțelor judecătorești.

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

DIRECTOR GENERAL