



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 334/ 24.08.2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. .X. SA
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907371/16.08.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., cu adresa nr..X./12.08.2011, înregistrată sub nr.907371/16.08.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SA** cu sediul social în .X., B-dul X nr.X, Județului .X., CUI RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X/2006, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/22.07.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.07.2011. Contestația este formulată prin Societatea civilă profesională de avocați Prof. Univ. X I. X și Asociații, conform imputernicirii avocațiale nr.X/03.08.2011, aflata în original la dosarul cauzei.

SC .X. .X. SA contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venitul din salarii;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii;
- .X. lei CAS datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente CAS datorată de angajator;
- .X. lei CAS datorată de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente CAS datorată de asigurați;
- .X. lei contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;

- .X. lei accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;
- .X. lei CASS datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente CASS datorată de angajator;
- .X. lei CASS datorată de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente CASS datorată de asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- .X. lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.07.2011, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală la data de 04.08.2011, așa cum rezultă din ștampila Registraturii generale.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. 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 SC .X. .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală nr..X./22.07.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, societatea prezintă următoarele argumente:

A. Contestatoarea susține că decizia de impunere este nulă pentru vicii de formă întrucât nu cuprinde toate elementele de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală ca fiind imperative.

Contestatoarea susține că raportul de inspecție fiscală a fost emis pe numele purtat anterior de contestatoare și anume SC X .X. SA, iar Decizia de impunere a fost emisă pe un alt nume, inexistent de altfel, și anume .X. .X. SA, corect fiind S.C. .X. .X. S.A.

Societatea susține că decizia de impunere are calitatea de titlu de creanță, de act administrativ fiscal, conform art.85 din Codul procedura fiscală, faptul că este adresată unei alte entități, inexistente din punct de vedere legal, constituie motiv de nulitate absolută conform art.43 alin.(2) coroborat cu art.46 Cod procedură fiscală.

Contestatoarea arată că **un alt element pe care trebuie să-l cuprindă un act administrativ fiscal emis conform reglementărilor în vigoare este cel privind data la care acesta este emis.** Astfel, Decizia de impunere are ca dată de emiteră 22.07.2011, iar Raportul de inspecție fiscală și adresa prin care se comunică actele administrative datează din 21.07.2011. Este evident că Decizia de impunere are înscrisă o dată de emiteră eronată, neputând fi comunicată cu o zi înainte de a fi fost emisă.

Prin nementiionarea elementelor obligatorii pe care trebuie să le cuprindă decizia de impunere societatea susține că se încalcă drepturile și interesele contribuabilului potrivit art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă coroborat cu art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală acesta fiind lipsit, în principal, de dreptul la apărare, consfințit prin art.21 din Constituția României și de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

Astfel, inconsecvența datelor la care sunt emise cele trei acte administrative: Decizia de impunere (22.07.2011), Raportul de inspecție fiscală și anexele aferente (21.07.2011) și adresa prin care se comunică actele administrative (21.07.2011) are ca efect încălcarea procedurii imperative pe care trebuie să o urmeze inspecția fiscală, fiind o regulă de logică ca actele să fie mai întâi elaborate și apoi comunicate.

În plus, societatea arată că tot pentru data de 21.07.2011 a fost chemată, prin adresa nr..X./19.07.2011, și pentru discuția finală cu privire la rezultatele inspecției fiscale, acest drept al subscrisei, chiar în condițiile în care ar fi fost valorificat, a fost de la început prejudiciat, întrucât nu ar fi schimbat cu nimic concluziile inspecției fiscale, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală fusese deja elaborat.

În aceste condiții societatea susține că i-a fost încălcat dreptul de a fi ascultat, raportat la dispozițiile incidente. Astfel, art.107 alin.(2) din Codul procedura fiscală, prevede obligația organului de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, articol care reglementează dreptul contribuabilului de a fi ascultat.

Ori, societatea consideră că în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere a fost deja emis, dreptul contribuabilului de a fi ascultat, de a-și prezenta opiniile cu privire la constatările organelor de inspecție devine iluzoriu și se transformă într-o garanție procedurală stipulată doar la nivel declarativ, neavând nicio înrâurire asupra celor deja constatate de organele fiscale. Prin anihilarea acestui drept, este prejudiciat grav principiul contradictorialității, și așa redus la minim în procedura fiscală prin inegalitatea părților participante.

Procedura prezentării concluziilor inspecției fiscale și formularea de către contribuabil a unui punct de vedere cu privire la acestea asigură conținut contradictorialității procedurii fiscale.

În plus, raportat la complexitatea cauzei, societatea consideră că organul fiscal nu a respectat nici „*timpul util*” pe care ar fi trebuit să îl acorde subscrisei în vederea formulării unui punct de vedere, sustinând ca adresa prin care au fost invitați să se prezinte pentru discuția finală fiind din data de 19.07.2011.

Contestatoarea arată ca, din coroborarea datelor la care a fost convocata la discuția finală (din 19 pentru 21.07.2011), a datei înscrise eronat în Decizia de impunere (22.07.2011), a datei la care a fost comunicată Decizia de impunere (21.07.2011), dată pe care o poartă și Raportul de inspecției fiscale, rezultă că nu a fost respectat dreptul la apărare al societății. Societatea susține că nu i s-a comunicat sinteza constatărilor inspecției fiscale pentru a putea pregăti un punct de vedere argumentat, nu i s-a lăsat practic decât o zi (liberă) pentru a pregăti un eventual punct de vedere, iar Raportul de inspecție fiscală era deja practic întocmit și finalizat la data programată pentru așa-zisa discuție finală, astfel că organul de inspecție fiscală își formulase o opinie pe care în mod evident nu dorea s-o pună în discuție, contrar principiilor care conferă contribuabilului dreptul de a fi ascultat încă din această fază a procedurii.

2. Referitor la erorile de calcul

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au săvârșit erori de calcul al venitului brut în vederea determinării contribuțiilor sociale aferente și a deducerii contribuțiilor „angajatului” la calculul impozitului pe venitul „de natură salarială”.

Spre exemplu, în cazul fotbalistului .X., în anexa 42/2 pag. 184, poziția 2, venitul brut recalculat este de .X. lei în loc de .X. lei; în consecință, deși CAS asigurat în cotă de 9,5% este corect (fiind plafonat la 5 salarii în 2007), CASS asigurat este recalculat greșit la .X. lei în loc de .X. lei, contribuția la fondul de șomaj asigurat este recalculată la .X. lei în loc de .X. lei etc.. Ca rezultat, dacă se iau în considerare calculele inspecției fiscale, plecând de la brutul recalculat de .X. lei și se scad contribuțiile puse în sarcina asiguratului, se ajunge la un net de .X. lei, în loc de un net de .X. lei, cât a fost suma efectiv plătită conform documentelor contabile.

Un alt exemplu este al lui .X. .X. (anexa 46/2, pag. 221 poziția 42), căruia i se recalculează un brut de .X. lei, incluzându-se eronat în această sumă și deducerea personală de 250 lei; ca rezultat, prin scăderea din brut a contribuțiilor ce cad în sarcina „angajatului”, rezultă, conform inspecției fiscale, un net de .X. lei, dar în concret s-a plătit cu titlul de venit net doar suma de .X. lei.

Societatea susține că aceste erori sunt atât de grave încât afectează absolut toate sumele recalculat cu titlu de impozit și contribuții sociale; astfel, chiar dacă s-ar admite că unele convenții civile ar putea fi recalificate drept contracte de muncă din punct de vedere fiscal, rezultatele recalificării sunt eronate, fapt ce trebuie îndreptat pe calea desființării actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, contestatoarea prezintă în anexa 1, exemplificativ, modul eronat în care au fost calculate contribuțiile sociale și impozitul pe venit.

3. În ceea ce privește impozitul pe veniturile de natură salarială

Contestatoarea susține că în ceea ce privește personalul „non jucător”, organele de inspecție fiscală recalifică „de-a valma” toate contractele încheiate cu diferitele categorii de personal „non jucător” în contracte de muncă, analizând criteriile enumerate în pct.67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Societatea arată că, deși în Raportul de inspecție fiscală recalificarea este făcută în baza pct. 67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, în decizia de impunere nu se menționează pct. 67 ci pct.68 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, la care nu se poate ajunge decât apelând în prealabil la pct.67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal.

Contestatoarea susține că nu sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute de pct. 67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, în sensul că în aceste convenții nu este specificat nici locul executării prestației și nici timpul de lucru. Într-un contract de muncă este esențial a se stabili locul (geografic) de desfășurare a activității, precum și timpul și programul de lucru, ori, în contractele ce urmăresc deservirea

activității fotbalistice este practic imposibil a determina aceste clauze, iar aceste clauze nu sunt de esența contractului la fel cum ar fi în dreptul muncii.

Argumentele organului de inspecție fiscală cu privire la îndeplinirea criteriilor activității independente, enumerate la pct.19 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal Titlul III, sunt forțate și deficitare, aspect pentru care societatea arată că:

- analiza contractelor încheiate cu personalul non jucător este globală, generalizatoare, fără a ține seama de specificul activității fiecărei categorii de persoane implicate (antrenori, manager, medic, etc.), ceea ce nu poate fi acceptat ca și metodă de punere în aplicare a instituției recalificării, fiind imperios necesară o analiză de la caz la caz;

- criteriile activității independente sunt îndeplinite în mare măsură de către unele dintre categoriile de prestatori de servicii analizate;

- unele categorii de prestatori de servicii se încadrează evident între profesiile libere (reglementate), spre exemplu medicul, ceea ce antrenează necesitatea analizei statutului acestor prestatori, a autorizațiilor de liberă practică, a înregistrării lor fiscale ca persoane fizice autorizate, etc.;

- baza legală invocată nu este suficientă și nici corect aplicată, invocându-se în raportul de inspecție fiscală pct.67 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal și în decizia de impunere pct.68 din Normele Metodologice date în aplicarea Titlului III Cod fiscal.

De asemenea, contestatoarea arată că trimiterea la art.11 alin.(1) Cod fiscal este discutabilă, reîncadrarea formei acestor tranzacții nu este făcută în scopul de a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor ci conținutul lor juridic, conținutul economic al activității prestate pentru Club este același, doar calificarea juridică s-ar putea modifica.

4. În ceea ce privește convențiile încheiate cu jucătorii de fotbal, societatea consideră eronată și lipsită de temei legal susținerea organului de inspecție fiscală potrivit căreia activitatea desfășurată de fotbaliștii profesioniști cu care a încheiat convenții civile reprezintă o activitate dependentă de natură să atragă plata impozitului pe veniturile salariale, pentru următoarele motive:

a. - existența unui regim juridic specific al sportivilor profesioniști.

Societatea susține că interpretarea raportului dintre dispozițiile Codului fiscal și cele ale legii Educației fizice și Sportului nr.69/2000 trebuie făcută în sensul asigurării priorității Legii sportului ca lege specială "*specialia generalibus derogant*". Ori, legea sportului permite ca activitatea (și a) fotbaliștilor profesioniști să se desfășoare prin contracte de muncă sau prin convenții încheiate conform Codului civil, iar această lege nu stabilește nicio prioritate între cele două tipuri de contracte. Dacă legea specială a sportului

ar fi utilizat și formula “după caz” se putea pune în discuție care este cadrul juridic adecvat, însă, nu este cazul.

În același sens este și interpretarea Ministerului Muncii Familiei și Protecției Sociale care prin adresa nr. .X./M.L./14.07.2009 precizează că *“legiuitorul a creat posibilitatea sportivului ce deține licență de sportiv profesionist să practice sportul în temeiul unui contract individual de muncă încheiat cu o structură sportivă (având toate drepturile și obligațiile prevăzute de legislația muncii) sau, printr-o convenție civilă încheiată în condițiile legii. Condițiile generale legale pentru încheierea unei convenții civile, regimul juridic al acesteia cu referire la reglementările cuprinse în art.14 din Legea nr.69/2000, legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, se regăsesc în Codul civil.”*

De asemenea, contestatoarea susține ca din punct de vedere juridic, cele două tipuri de contracte nasc raporturi juridice ce aparțin unor ramuri de drept diferite (de muncă și civil), ceea ce le creează și un regim fiscal diferit raportat la prevederile legale în vigoare.

Recalificarea convențiilor civile ale fotbalistilor profesioniști în contracte de muncă duce practic la lipsirea de efecte a Legii sportului, aflată în vigoare, deoarece:

- din punct de vedere fiscal, părțile contractului au obligații diferite față de cele avute în vedere la încheierea contractului.

- sportivul profesionist are obligații fiscale similare celor din contractul de muncă însă nu se poate pune integral la adăpostul legislației muncii, deci contractul său rămâne o convenție civilă sub toate auspiciile cu excepția celor fiscale, nebeneficiind de regimul unui salariat.

În subsidiar, contestatoarea arată că trebuie menționat că nu există nicio diferență între fiscalitatea salariaților și cea a veniturilor din convenții civile, ambele fiind impozitate cu 16%. Clubul a reținut și plătit un impozit de 10% restul urmând a fi plătit de către sportivii profesioniști, în cazul în care din declarațiile lor individuale ca liber profesioniști ar fi rezultat impozit pe venit de plată.

Contestatoarea susține că organele de inspecție ar fi putut verifica în declarațiile acestor fotbaliști, pentru decontarea eventualei cote rămase de 6% care nu este în sarcina clubului.

Totodată, se arată că prin recalificare este amputat dreptul sportivului profesionist la tratamentul fiscal de activitate independentă conform art.46 din Codul fiscal și pct. 23 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal în sensul că sunt considerate venituri din profesii libere veniturile obținute din prestări de servicii cu caracter profesional, desfășurate în mod individual sau în diverse forme de asociere, în domeniile științific, literar, artistic, educativ și altele, de către: medici, [...] **sportivi**, arbitri sportivi, **precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate**

desfășurate în mod independent, în condițiile legii, pentru care poate beneficia de dreptul de deducere reglementat de art.48 Cod fiscal: spre exemplu, o primă de asigurare privată, servicii de contabilitate, întreținere, impresar, etc..

Societatea susține că menținerea prin Legea educației fizice și sportului a posibilității de opțiune a sportivului profesionist între un contract de muncă și o convenție civilă este perfect explicabilă prin specificul activității sportivilor care, în majoritatea cazurilor, sunt obligați a-și înceta activitatea după vârsta de 30-35 ani, astfel, sportivul poate opta pentru un contract de muncă cu toate contribuțiile sociale, în cazul în care consideră că se poate întreține încă circa 30 de ani până la pensie, din alte venituri decât sportul de performanță, dar și pentru o fiscalizare redusă, printr-un contract civil, venitul net suplimentar urmând a-l folosi pentru a se întreține în perioada următoare dacă estimează că nu va mai câștiga suficient până la împlinirea vârstei de pensionare. *„Diversitatea situațiilor în care se găsesc sportivii, posibilitatea lor de a se întreține după abandonarea sportului de performanță, conduc la necesitatea de a nu-i înregistra obligatoriu într-un anumit regim”*.

b. Lipsa temeiului legal pentru recalificarea convențiilor civile încheiate cu fotbalistii profesioniști în contracte de muncă.

Contestatoarea susține că temeiul legal invocat pentru recalificarea convențiilor civile încheiate de fotbalistii profesioniști este reprezentat de dispozițiile art.11 alin.1 din Codul fiscal, text de lege care nu este aplicabil în speță, întrucât încheierea unei convenții civile în baza căreia un fotbalist profesionist desfășoară activitate fotbalistică pentru o perioadă determinată de timp neputând fi considerată o “tranzacție” în sensul avut în vedere de art.11 alin.1 din Codul fiscal. Intenția legiuitorului a fost de împiedica evitarea plății impozitelor prin acte care, invocând un scop economic aparent – realizarea unei fuziuni, divizări, etc – să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal. Or, în cazul de față nu s-a încercat eludarea plății impozitului pe venit prin încheierea unei “tranzacții” indiferent de forma pe care ar fi îmbrăcat-o actul juridic încheiat cu fotbalistii profesioniști, rezultatul fiscal (impactul fiscal) ar fi fost același, respectiv 16 % impozit pe venit.

Societatea arată că *„lipsa aptitudinii art.11 alin.1 din Codul fiscal de a justifica legal o activitate de recalificare a convențiilor civile este confirmată de introducerea în Codul fiscal prin OG. nr.58/2010 începând cu data de 01 iulie 2010 a unui set de criterii pentru reconsiderarea unei activități independente în activitate dependentă”*. Faptul că legiuitorul a considerat necesare aceste precizări pentru acreditarea activității de reconsiderare conduce la concluzia că până la data de 30 iunie 2010 nu a existat în Codul fiscal un temei legal susceptibil să justifice (legal) o astfel de activitate de reconsiderare din partea organului de inspecție fiscală.

c) Lipsa temeiului legal pentru reconsiderarea activității desfășurate de fotbalistii profesioniști din activitate independentă în activitate dependentă

Referitor la cele 5 criterii care trebuie îndeplinite cumulativ, prevăzute la pct.67 din Normele de aplicarea a Codului fiscal, contestatoarea arată:

În ceea ce privește felul activității și locul în care se desfășoară (terenul de fotbal), contestatoarea susține că prin raportul de inspecție fiscală se omite acest aspect deoarece în contractele civile cu sportivii profesioniști **timpul de lucru nu poate fi stabilit cu exactitatea cu care este stabilit în contractele de muncă**; spre exemplu, când jucătorul este accidentat și incert pentru un meci, se poate antrena mai puțin, iar de regulă nimeni nu este titular astfel încât poate evolua în meciuri oficiale între 0 și 120 de minute, funcție de o mulțime de factori. Din acest punct de vedere societatea nu se află într-o relație care să poată fi calificată drept similară cu cea de muncă.

În ce privește locul desfășurării activității, nu “terenul de fotbal” este locul; locul muncii trebuie delimitat geografic la o anumită localitate, și constituie un element obligatoriu a fi stabilit cu precizie de către părți; “abaterile” de la această clauză, în contractele de muncă sunt strict limitate în timp și se concretizează în deplasări, delegări, etc..

Din perspectiva dreptului muncii, în contractele cu jucători de fotbal **locul prestării “muncii” nu poate fi stabilit *ab initio*** deoarece nici măcar nu se cunosc orașele unde echipa va evolua “în deplasare” în următoarele sezoane, locurile de cantonament, etc..

Ca urmare, societatea arată că din cele 3 condiții cumulative ale primului criteriu de la pct.67 din Normele de aplicarea a Codului fiscal doar felul activității poate fi stabilit nu și timpul de lucru și locul desfășurării.

Diferența de esență dintre contractul civil al jucătorilor de fotbal și contractul de muncă rezultă din însăși imposibilitatea stabilirii la momentul încheierii contractului a acestor două clauze esențiale pentru orice contract de muncă.

În ce privește “cheltuielile de deplasare” contestatoarea susține că Normele de aplicarea a Codului fiscal nu se referă la cheltuielile de deplasare propriu-zise, deoarece acestea sunt în sarcina oricărui beneficiar al unor servicii, ci la indemnizația de delegare-detașare, indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă. Aceste drepturi ale “salariatului” pe care ar trebui să le analizeze, prin raportul de inspecție fiscală nu sunt analizate deoarece clubul nu suportă astfel de indemnizații.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală se referă în raportul de inspecție fiscală la o relație de subordonare a jucătorului față de club, relație de subordonare care nu este nicăieri amintită la pct.67 din

Normele de aplicare la Codul fiscal, acestea fiind influențate de modificările aduse Codului fiscal la data de 01.07.2011, care fac vorbire în premieră despre relația de subordonare, dispoziții inaplicabile însă în cazul de față (art.7 alin.1 pct. 2.1.), deci a cincea condiție din Normele de aplicare a Codului fiscal nu este analizată.

Ca urmare, contestatoarea susține că nefiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la pct.67 din Normele metodologice nu se poate vorbi de venituri de natură salarială.

Astfel, baza legală indicată în decizia de impunere, și anume art.55 și pct.68 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, nu sunt aplicabile, pct.68 din Normele de aplicare a Codului fiscal devine incident doar pentru veniturile de natură salarială rezultate din activități dependente, deci după ce a fost demonstrată îndeplinirea condițiilor de la pct.67 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, contestatoarea susține că referirile de la pag. 20 din Raportul de inspecție fiscală privind pct. 68 lit.k) din Normele de aplicare a Codului fiscal sunt eronate deoarece se referă la sume de bani plătite cu titlu specific, ocazional, strict pentru participarea la anumite competiții sportive, pe când în cazul de față sumele pot fi plătite conform contractului și dacă sportivul nu participă la competiții sportive.

Societatea aduce și alte argumente care combat natura comună a activității sportivului profesionist și a salariatului într-un contract de muncă, astfel:

- Sportivul este remunerat, spre deosebire de salariat, conform Convenției, și când nu prestează activitate – nu joacă în meciuri oficiale – din motive ce nu-i sunt imputabile.

- Un club sportiv are întotdeauna mai mulți sportivi sub contract decât numărul necesar conform regulamentelor sportive pentru a evolua pe teren, pe când un angajator care ar proceda astfel ar avea cheltuieli salariale nedeductibile fiscal.

- Autoritatea clubului nu poate fi exercitată de maniera autorității angajatorului, care trasează salariatului sarcini precise: câte piese trebuie executate, la ce parametrii, etc. sportivul trebuie să se adapteze condițiilor concrete de joc, poate evolua pe mai multe posturi din “schemă” fără să se modifice sumele de plată, trebuie să caute soluții diferite pentru fiecare situație de joc ce-i apare în timpul meciurilor, etc.

- Dacă contractul de muncă poate înceta din inițiativa salariatului doar prin respectarea termenului de preaviz, orice transfer al unui jucător nu se poate efectua decât cu consimțământul acestuia devenind astfel a treia parte în acordul de transfer.

- Dintre criteriile care definesc executarea unei activități independente, riscul pe care și-l asumă "întreprinzătorul" este esențial, jucătorul de fotbal, spre deosebire de salariat, își asumă riscuri exorbitante:

a) riscul de a nu fi plătit de către club și a nu avea garanțiile oferite de dreptul muncii

b) riscul de a-și pierde capacitatea de a obține venituri, fiind permanent expus accidentelor.

c) riscul de a nu mai profesa după împlinirea vârstei de 35 de ani (în medie), ceea ce-i conferă în timpul contractului un alt regim, derogatoriu de la dreptul comun, dreptul de a primi îngrijire și tratament peste medie, specializat, pe cheltuiala clubului.

- Un alt criteriu al activității independente este, conform art.46 pct.19 din Normele de aplicare a Codului fiscal, ca activitatea să se desfășoare pentru mai mulți clienți, în decursul activității sale sportivul evoluează pentru mai multe cluburi sportive, deși nu concomitent, dar poate vinde servicii de imagine și publicitate către producători de echipamente sportive, produse alimentare (răcoritoare, energizante), etc., toate venituri din activitatea sa independentă.

În concluzie, societate consideră că a procedat în mod legal și corect și, pe cale de consecință, suma de .X. lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și suma de .X. lei cu titlu de accesorii este nedatorată.

5. Contribuții sociale

Societatea susține că în raportul de inspecție fiscală se invocă dispozițiile art.21 coroborate cu prevederile art.5 alin.1 din Legea nr.19/2000, în schimb, în Decizia de impunere se menționează art. 21 alin. 3, astfel că decizia de impunere este lipsită de fundamentarea în drept. În acest sens societatea exemplifică doar cazul calculării CAS, astfel:

- nu face referire la dispoziții din Legea specială (Legea nr.19/2000) care să arate clar că în baza de calcul a CAS intră veniturile realizate de către sportivii profesioniști în baza convențiilor civile.

- nu există nicio legătură între recalificarea unor venituri în baza art.55 din Codul fiscal, menționat în decizia de impunere și determinarea de contribuții cu caracter social, în speță CAS. În consecință, chiar dacă asimilarea cu veniturile din salarii ar fi corectă, ea ar produce efecte doar în ce privește impozitul pe veniturile din salarii, reglementate de Codul fiscal nu și asupra contribuțiilor sociale reglementate prin legi speciale.

- dispozițiile care permit interpretarea extensivă și recalificarea sunt situate în Codul fiscal, în principal în art.11 alin 1, ori, aplicarea în 2007 și 2008 a textului art.11 alin.1 din Codul fiscal pentru calcularea unor contribuții sociale, în lipsa unor texte identice din legile referitoare la contribuții sociale nu poate fi susținută din punct de vedere juridic.

Același argument este valabil pentru rezultatul recalificării unor venituri în baza art.55 Cod fiscal și pct. 68 din Normele de aplicare a Codului fiscal, care nu poate fi extins la legile speciale, **aceste legi privind contribuțiile sociale fac referire stricto sensu la venituri din salarii/salariul brut fără nicio referire la “venituri asimilate salariilor” sau “de natură salarială”.**

În ceea ce privește contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contestatoarea susține că îi sunt incidente dispozițiile art.26 alin.1 lit.b) din Legea nr.19/2000 potrivit cărora contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând *“venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare”* și acest text de lege care exclude din sfera de aplicare a contribuției de asigurări sociale veniturile primite în baza convențiilor civile este în deplină concordanță și cu ceea ce prevede art.14 alin.3 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000.

Societatea arată că această abordare este confirmată și de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care, prin adresa nr..X./ML/14.07.2009, precizează că *“Potrivit art. 26 alin.1 lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, modificat prin Legea nr.200/2008 privind aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.91/2007 pentru modificare și completarea unor acte normative din domeniul protecției sociale contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând venituri primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare”.*

În subsidiar, contestatoarea susține că și în cazul în care sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca provenind din activități dependente, acestea nu ar intra sub incidența contribuției de asigurări sociale, art. 23 alin. 1 lit. a) din Legea nr.19/2000 prevăzând în mod expres faptul că baza de calcul a contribuției este reprezentată *“salariile individuale brute, realizate lunar”* pentru persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract de muncă.

Ca urmare, societatea arată că suma totală de .X. lei (din care suma de .X. lei cu titlu de contribuție de asigurări sociale și suma de .X. lei cu titlu de accesorii) este nedatorată.

Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de asigurat societatea prezintă aceleași argumente, susținând ca suma stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală cu titlu de contribuție de asigurări sociale datorate de asigurat nu este datorată.

În ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, societatea susține că temeiul invocat din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de

muncă și boli profesionale, respectiv art.101 alin.1 lit. a), nu are nici un articol cu această configurație, deci lipsește temeiul legal pentru instituirea vreunei obligații de plată.

Totodată susține că îi sunt aplicabile dispozițiile art.6 alin.1 lit.i) din Legea nr.346/2002, potrivit căroră “*se pot asigura în condițiile prezentei legi, pe bază de contract individual de asigurare, alte persoane interesate, care își desfășoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menționate anterior*”, inclusiv persoanele care au încheiat convenții civile, și chiar dacă sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca fiind din activități dependente nici în această situație acestea nu ar intra sub incidența contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, art.101 alin.1 din Legea nr.346/2002 prevăzând în mod expres faptul că baza lunară de calcul a contribuției este reprezentată “fondul total de salarii brute lunare realizate” pentru persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract individual de muncă.

Ca urmare, contestatoarea susține că nu datorează suma totală de .X. lei (din care suma de .X. lei cu titlu de contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator și suma de .X. lei cu titlu de accesorii).

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contestatoarea susține că singurul act normativ în baza căruia o asemenea obligație poate fi instituită este reprezentat de Legea nr.76/2002, însă în decizia de impunere nr..X./22.07.2011 nu este menționat nici un articol și nicio referire la legea privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, organele de inspecție fiscală invocând doar temeuri legale din acte normative neaplicabile, respectiv Codul fiscal și H.G. nr.44/2004.

Societatea consideră că îi sunt incidente dispozițiile art.20 lit.f) din Legea nr.76/2002 potrivit căroră asigurarea individuală pentru șomaj este facultativă în cazul persoanelor care au încheiat convenții civile, prevederea fiind “*se pot asigura în sistemul asigurărilor pentru șomaj alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a)-e*” și chiar dacă sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca fiind din activități dependente nici în această situație acestea nu ar intra sub incidența contribuției individuale de șomaj, art.27 din Legea nr.76/2002 prevăzând în mod expres faptul că baza lunară de calcul a contribuției este reprezentată de “salariul de bază lunar brut” pentru persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract individual de muncă sau contract de muncă temporară.

Ca urmare, societatea arată ca nu datorează **suma totală de .X. lei (din care suma de .X. lei cu titlu de contribuție individuală de**

asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați și suma de .X. cu titlu de accesorii).

Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, aduce aceleași argumente, în plus precizând că temeiul invocat din Legea nr.76/2002, respectiv art.26, nu este aplicabil întrucât stabilește obligația de plată a contribuției angajatorului la bugetul pentru șomaj prin raportare la obligația asiguratului de a plăti contribuția pentru șomaj. Or, având în vedere argumentele prezentate pentru contribuția individuală de asigurare pentru șomaj, în absența obligației de plată a contribuției individuale nu există nici obligația angajatorului la plata acestei contribuții.

În ceea ce privește contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, societatea arată că temeiul invocat din Legea nr.95/2006, respectiv art.257 alin.2 lit.a) nu este aplicabil în speță având în vedere argumentele prezentate la impozitul pe venit unde s-a precizat că aceste convenții civile nu pot fi recalificate în contracte de muncă.

Contestatoarea consideră că sunt aplicabile pentru sportivii profesioniști dispozițiile art.257 alin.2 lit.b) potrivit cărora contribuția lunară a persoanei asigurate se datorează asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit și dispozițiile art.257 alin.2 lit.e), respectiv art.257 alin.2 lit.f) pentru perioada cuprinsă între 30 iunie - 31 decembrie 2008 în cazul convențiilor civile încheiate cu personalul nonjucător.

Pentru veniturile obținute din convenții civile, obligația de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate nu este în sarcina societății ci a persoanei beneficiare așa cum dispune art.257 alin.7 din Legea nr.95/2006.

Pe cale de consecință, suma totală de .X. lei (din care suma de .X. cu titlu de contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și suma de .X. lei cu titlu de accesorii) nu este nedatorată.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contestatoarea susține că temeiul invocat din Legea nr.95/2006, respectiv art.258 nu este aplicabil în speță având în vedere argumentele prezentate impozitul pe venit în sensul că aceste convenții civile nu pot fi recalificate în contracte de muncă, acest articol vizând numai angajatorii care au încheiat un contract de muncă, iar pentru sumele achitate, salariiilor le revine obligația de a plăti contribuția de asigurări de sănătate.

Societatea consideră că sunt aplicabile pentru sportivii profesioniști dispozițiile art.257 alin.2 lit.b) din Legea nr.95/2006 potrivit cărora contribuția lunară a persoanei asigurate se datorează asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit și dispozițiile art.257 alin.2 lit.e), respectiv art.257 alin.2

lit.f pentru perioada cuprinsă între 30 iunie - 31 decembrie 2008 în cazul convențiilor civile încheiate cu personalul nonjucător.

În subsidiar, societatea arată că și în situația în care sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca fiind din activități dependente, acestea nu ar intra sub incidența contribuției angajatorului pentru asigurările de sănătate întrucât art.258 alin.1 și 2 din Legea nr.95/2006 prevede: "*Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurării au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra **fondului de salarii**, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă*".

Având în vedere argumentele mai sus prezentate societatea arată că organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal și netemeinic atunci când au stabilit suma totală de .X. lei (din care suma de .X. lei cu titlu de contribuție a angajatorului pentru asigurarea de sănătate și suma de .X. lei cu titlu de accesorii).

În ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice, contestatoarea susține că art. 4 alin.1 și 2 din OUG nr.158/2005 stabilește doar cotele de contribuții datorate pentru contribuția de concedii și indemnizații, fără nicio referire la persoana obligată la plata acestei contribuții, precum și la baza asupra căreia aceasta se calculează.

Societatea arată că din analiza dispozițiilor art.1 alin.1 și 2 din OUG nr.158/2005 care stabilesc sfera persoanelor obligate la plata contribuției de concedii și indemnizații rezultă că societatea nu avea obligația de a plăti această contribuție deoarece:

- în situația prevăzută la art.1 alin.1 lit.A) sunt vizate persoanele care își desfășoară activitatea în baza unui contract individual de muncă sau a unui raport de serviciu, ceea ce nu este cazul societății deoarece în niciunul din cazurile analizate de organele de inspecție fiscală activitatea nu este desfășurată în baza unui contract individual de muncă ci a unor convenții civile.

- în situația prevăzută la art.1 alin.2, dacă există obligația de plată a contribuției de concedii și indemnizații, aceasta revine persoanei vizate, iar nu entității cu care acesta a încheiat un contract (convenție civilă).

Chiar dacă sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca provenind din activități dependente, acestea nu ar intra sub incidența contribuției pentru concedii și indemnizații întrucât art.4 din O.U.G. nr.158/2005 prevede în mod expres că baza de calcul a contribuției este reprezentată de "*fondul de salarii*".

Ca urmare, societatea susține că nu datorează suma de .X. lei din care suma de .X. lei cu titlu de contribuție pentru concedii și indemnizații și suma de .X. lei cu titlu de accesorii.

În ce privește contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, societatea susține că Legea nr.200/2006 nu este aplicabilă întrucât obligația de a plăti contribuția la Fondul de garantare este prevăzută doar pentru situația în care este încheiat un contract individual de muncă cota de 0,25% aplicându-se *“asupra veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă”*.

De asemenea, societatea arată că beneficiarii convențiilor civile nu datorează această contribuție, iar textul de lege impune ca o condiție pentru plata contribuției pentru concedii și indemnizații încheierea unui contract individual de muncă.

Chiar dacă sumele plătite beneficiarilor convențiilor civile ar fi considerate ca fiind din activități dependente, acestea nu ar intra sub incidența contribuției la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale, art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006 prevăzând în mod expres faptul că baza lunară de calcul a contribuției angajatorului este reprezentată de *“fondul total de salarii brute lunare realizate de salariați”*.

Ca urmare, societatea susține că nu datorează suma de .X. lei din care suma de .X. lei cu titlu de contribuție a angajatorului la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale și suma de .X. lei cu titlu de accesorii.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată,

a) Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă tranzacțiilor cu SC .X. SRL .X., contestatoarea arată că în raportul de inspecție fiscală nu se face referire expresă la motivul de drept pentru care s-a refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind invocate în mod generic prevederile art.145 alin.2 lit a), art.155 alin.5 lit.h, art.21 alin.4 lit.m din Codul Fiscal, precum și prevederile pct.48 din Normele Metodologice de aplicare ale Codului Fiscal pentru toate cheltuielile pentru care s-a considerat că TVA nu este deductibilă, organele de inspecție fiscală având obligația de a preciza expres temeiul de drept pentru care s-a refuzat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA fiind astfel încălcate prevederile art.87 coroborat cu art.43 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea arată că dintre texte legale, invocate în mod generic ca motiv de nelegalitate de către organele de inspecție fiscală, art.155 alin.5 lit.h Codul Fiscal nu ar putea fi incident speței din moment ce facturile fiscale aveau înscris codul de TVA corect al prestatorului, iar prin excluderea acestui text de lege ar rămâne, ca și posibil incidente, doar prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal, care reglementează în mod generic dreptul de deducere al TVA.

Totodată, contestatoarea susține că nici prevederile art.21 alin.4 lit.m din Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu sunt incidente speței, din moment ce acestea vizează condițiile de exercitare a dreptului de deducere al cheltuielilor cu privire la calculul impozitului pe profit și nu în ceea ce privește TVA.

Cu privire la prevederile art.145 alin.2 lit.a din Codul Fiscal, invocate ca și temei de nelegalitate, nu se precizează dacă acestea ar fi incidente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și nici nu se arată de ce operațiunile înscrise în cauză nu ar fi fost operațiuni taxabile.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală a făcut confuzie între natura unor servicii care conduc la refuzul dreptului de deducere și serviciile care prin natura lor sunt în folosul operațiunilor taxabile, cum este cazul cheltuielilor privind marketingul și publicitatea, care sunt nedeductibile doar în cazul în care nu s-a probat că au fost efectiv prestate.

Organele de inspecție fiscală au solicitat anumite documente (studii, rapoarte de lucru, materiale promoționale, etc.) care să probeze dreptul de deducere al cheltuielii la calculul impozitului pe profit, în vederea îndeplinirii condițiilor impuse de art. 21 alin.4 lit.m din Codul Fiscal, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele Metodologice, texte de lege care, nu erau incidente în speță din moment ce se verifica TVA, prin care să se demonstreze că acestea serviciile au fost efectuate, care este natura lor și în folosul căror operațiuni economice au fost angajate.

Societatea susține că serviciile care fac obiectul contractului încheiat cu SC .X. Sport SRL au o natură diversă, fiind efectiv prestate, o primă dovada rezidă în plata acestora de către societate, contractul încheiat și facturile emise de prestator. Unele dintre servicii nu pot fi probate cu documentele solicitate de către organele de inspecție fiscală, respectiv studii, rapoarte de lucru, materiale promoționale, etc., având în vedere natura acestora.

Spre exemplu, este deosebit de anevoios, dacă nu chiar imposibil, să se probeze că a fost difuzată o anumită reclamă la radio sau la TV prin documentele pe care organele de inspecție fiscală le-au solicitat.

Astfel, contestatoarea susține că s-au solicitat în mod greșit societății anumite documente în vedere justificării prestării efective a serviciilor din contractul încheiat cu SC .X. X SRL, serviciile în cauză neputând fi justificate cu asemenea documente, fiind încălcate prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală coroborate cu prevederile pct.6.1 din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

b) Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă transferului jucătorului de fotbal X, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea dreptul de a deduce suma de .X.

lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru cele două facturi emise de către SC X X SRL prin care aceasta a încasat comisionul de transfer în numele impresarului jucătorului, .X. .X..

Contestatoarea susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care rezultă că impresarul jucătorului .X., .X. .X. a demarat în fața FIFA procedurile de recuperare a sumei de X euro pe care societatea o datora acesteia pentru transferul jucătorului, aceste documente nu au fost avute în vedere la inspecția fiscală.

Cu ocazia contestației, societatea depune documente reprezentând comunicări între subscrisa și FIFA prin care i se pune în vedere să achite sumele datorate impresarului jucătorului .X., precum și convenția încheiată între acesta și impresar prin care impresarul este desemnat să-l reprezinte în cazul oricărui transfer și susține că această sumă a fost achitată în contul societății indicate de impresar, SC .X. X SRL, astfel că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal.

c) Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii emise de .X. și sumei de .X. lei aferentă facturii emise de .X. SRL .X., contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al TVA înscrisă în cele două facturi pe motiv că *„contribuabilul a avut intenția de a unifica activitatea clubului de automobilism .X. .X. Team din .X. cu SC X SA .X., lucru care nu s-a finalizat și în consecință cheltuielile efectuate în acest sens nu au nicio justificare”*, per a contrario, rezultă că, dacă operațiunea de unificare a acestor două entități ar fi fost efectuată, societatea ar fi avut dreptul la deducere al TVA aferentă celor două facturi fiscale.

Societatea arată că prin raportarea la Directiva TVA și interpretarea acesteia de către CJUE în speța C-110/1994 *Intercommunale voor zeewaterontziltling (.X.) v Belgia* avea dreptul la deducerea TVA aferentă acestor cheltuieli, chiar dacă obiectivul de atins (participarea la competiții de raliu), în temeiul căruia cheltuielile au fost angajate, nu s-a mai putut atinge.

În cauza precizată CJUE arată *„Chiar și prima investiție efectuată în scopul desfășurării activității trebuie să fie privită ca o activitate economică în sensul articolului 4 din a Sasea Directivă nr.77/388 privind armonizarea legilor Statelor Membre referitoare la taxa pe valoare adăugată și, în acest context, autoritatea fiscală trebuie să ia în calcul intenția societății de a angaja o activitate care face obiectul impozitării cu taxa pe valoare adăugată”*, precum și faptul că este indiferent dacă obiectivul, pentru care aceste cheltuieli/investiții au fost angajate, a fost sau nu îndeplinit, dreptul de deducere al TVA achitată ar trebui să existe, în virtutea principiului neutralității TVA.

Societatea arată că aceasta este interpretarea corectă a dispozițiilor art.145 alin.2 din Codul Fiscal, care în vederea exercitării dreptului de deducere prevede ca achizițiile să fie „**destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile**”.

Având în vedere faptul că aceste cheltuieli erau destinate utilizării în folosul unor operațiuni viitoare taxabile societatea susține că în mod greșit, prin încălcarea dispozițiilor art.145 alin.2 din Codul Fiscal, s-a refuzat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

d) Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii emise de SC .X. .X., societatea susține că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit textele de lege raportat la starea de fapt existentă, neîndeplinindu-și obligațiile impuse de art.6 din Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea susține că potrivit art.155 alin.3 din Codul Fiscal „*Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia*” și conform pct.58 Titlul VI din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. **În acest caz, societatea susține că se poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat.**

Dacă furnizorul sau prestatorul este în imposibilitate de a corecta factura întocmită în mod eronat, datorită declanșării procedurii de lichidare, faliment, radiere sau alte situații similare, beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitată și nedatorată dacă face dovada că a plătit această taxă furnizorului precum și a faptului că furnizorul a plătit taxa respectivă la bugetul statului.

Societatea susține că avea calitatea de beneficiar ale acestei operațiuni, că a primit din partea furnizorului o factură care conținea TVA deși emitentul era neplătitor de TVA, că operațiunea respectivă era în folosul operațiunilor taxabile ale societății, că TVA a fost achitată de societate și a intrat în contul furnizorului care era obligat să o vireze la bugetul de stat conform art.155 alin.3 din Codul Fiscal, în virtutea principiului neutralității TVA și evitării dublei impuneri interne, principii de drept comunitare care prevalează față de prevederile de la punctul 58 Titlul VI din H.G. nr.44/2004, astfel că organele de inspecție fiscală nu puteau să refuze dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În cazul în care dreptul de deducere al contestatoarei ar fi fost refuzat prin nesocotirea principiilor invocate mai sus, raportat la achitarea taxei de către furnizor la buget, precum și la faptul că societatea contestatoare a achitat o factură cu TVA, este evident că s-au încălcat prevederile art.145 alin.2 Cod Fiscal, potrivit căruia orice persoană impozabilă are dreptul să

deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Chiar dacă se consideră că societății îi erau aplicabile prevederile cuprinse la punctul 58 Titlul VI din H.G. nr.44/2004, pe care organele fiscale nu le-au precizat în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală ci au refuzat dreptul de deducere al TVA precizând texte de lege neincidente speței, cu încălcarea art.87 coroborat cu art.43 din Codul de procedură fiscală, consideră că nici în acest caz refuzul dreptului de deducere nu era soluția admisă de lege, impunându-se corectarea facturii emise greșit cu TVA de către furnizor.

Prevederile de la art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală instituie chiar o obligație a organelor de inspecție fiscală în acest sens, astfel că nu au dat posibilitatea societății de a solicita furnizorului corectarea facturii fiscale.

e) Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii emise de SC .X. .X. SRL, societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a analiza doar denumirea acestui document, analiză care a condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA fără o analiză asupra fondului tranzacției.

Astfel, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de prevederile art.155 alin.11 din Codul Fiscal (așa cum era acesta în vigoare la data emiterii facturii, respectiv 14.03.2008), care prevede: *„România va accepta documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în formă electronică drept facturi, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de prezentul articol.”*

Societatea arată că nu se putea motiva că o posibilă factură proformă, din moment ce nu e menționată în HG nr.831/2007, nu poate servi ca și document justificativ în baza căruia TVA să fie dedusă, deoarece prevederile art.155 alin.11 din Codul Fiscal fac trimitere la *documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în formă electronică*, precizare care exclude o menționare exhaustivă a acestora, cum greșit au considerat organele de control că este cea din HG nr.831/2007.

De asemeenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală erau obligate să cerceteze dacă societatea îndeplinește condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, și doar în cazul în care s-ar fi constatat că nu se putea naște dreptul de deducere, să refuze acordarea acestui drept.

Neprocând astfel au fost încălcate dispozițiile art.6 și 7 alin.2 din Codul de procedură fiscală, și, mai mult, organele de inspecție fiscală erau obligate să nu se limiteze la controlul condițiilor de formă pentru exercitarea dreptului de deducere dacă se au în vedere soluțiile CJUE pronunțate în spețe similare, soluții pe care organele fiscale trebuiau să le aibă în vedere la

efectuarea controlului. În acest sens societatea invocă cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 (Ecotrade) conform cărora:

*„63. Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, **principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).***

64. În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al prestării de servicii în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 51).

65. Aceasta rezultă din articolul 22 alineatele (7) și (8) din A șasea directivă, în temeiul căruia statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele impozabile își îndeplinesc obligațiile privind declarațiile și plata sau impun alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

*66. Într-adevăr, deși aceste dispoziții permit statelor membre să adopte anumite măsuri, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul anterior. **Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 47, precum și Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 52).**”*

f) Cu privire la TVA colectată suplimentar de inspecția fiscală pentru bunurile acordate spectatorilor la meciul amical cu Fiorentina în sumă de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de starea de fapt fiscală, pe care au interpretat-o eronat, aplicând texte de lege care nu aveau legătură cu această stare de fapt descrisă în raportul de inspecție fiscală.

Cu privire la prima tranzacție, respectiv achiziția tricourilor și fularelor în scopul de a fi distribuite la meciul amical cu Fiorentina societatea avea dreptul de a deduce TVA aferent celor două facturi, prin raportare la dispozițiile art.145 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal.

Cu privire la a doua tranzacție, respectiv distribuirea fularelor și tricourilor spectatorilor prezenți la meciul amical de fotbal în contul biletului plătit de aceștia, societatea susține că nici această tranzacție nu poate fi considerată ca având natura unei cheltuieli de protocol din moment ce spectatorii nu pot fi considerați parteneri de afaceri, după cum se precizează la pct. 39 din Normele Metodologice de aplicarea a Codului Fiscal.

Contestatoarea susține că nu se poate considera că distribuirea gratuită a fularelor și tricourilor în contul biletelor plătite de spectatori ar fi „*acordarea de bunuri de mică valoare în cadrul acțiunilor de protocol*”, conform prevederilor art.128 alin.8 lit.f din Codul Fiscal, astfel că acest text de lege nu este incident speței și nu sunt aplicabile nici prevederile pct.6 alin.14 lit.a) din Normele Metodologice de aplicare Codului fiscal.

Contestatoarea consideră că operațiunea se încadrează la art.128 alin.8 lit.e din Codul Fiscal, respectiv „**alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor**”, fiind evident bunuri care au fost acordate pentru ca societatea să înregistreze cât mai multe venituri din vânzarea biletelor, iar proba în acest sens nu trebuie produsă, fiind un fapt de notorietate.

Societatea depune în probațiune un extras din presa sportivă centrală în care se precizează că: „*Asa cum a promis, presedintele lui Poli, Marian Iancu, a oferit celor care si-au cumparat bilet la meci, cate un tricou, alb, inscripționat cu stema clubului si mesajul "O singura echipa, o singura iubire"*”.

Societatea susține că existența unei promisiuni anterioare din partea reprezentantului societății cu privire la oferirea celor care vor achiziționa bilete la meciul respectiv a unor bunuri în mod gratuit, promisiune făcută public și cuprinsă în articole din presa centrală, urmată de distribuirea efectivă a acestor bunuri, face ca în cauză să fie incidente prevederile art.128 alin.8 lit.e) din Codul Fiscal, bunurile fiind distribuite în vederea stimulării vânzărilor de bilete și nu ale art.128 alin.8 lit.f din Codul Fiscal.

În acest caz, distribuirea bunurilor nu putea face obiectul impozitării și colectării TVA suplimentare, nefiind considerată o livrare, prevederile art.128 alin.8 lit.e din Codul Fiscal fiind incidente și acestea nu instituie vreo condiție în acest sens.

Pentru aceste motive în mod eronat s-a dispus colectarea TVA suplimentară în sumă de .X. lei, cu încălcarea prevederilor art.6 din Codul de Procedură Fiscală întrucât s-a apreciat greșit starea de fapt fiscală și nu a adoptată soluția admisă de lege care nu presupunea colectarea TVA și ale art.7 alin.2 din Codul de Procedură Fiscală, deoarece nu s-a determinat situația fiscală corectă a subscrisei, precum și ale art.13 din Codul de Procedură Fiscală deoarece interpretarea textelor legale cuprinsă în raportul de inspecție fiscală contestat nu respectă voința legiuitorului.

g) Cu privire la TVA colectată suplimentar aferentă transferurilor unor jucători în sumă de .X. lei, societatea susține că în mod corect a emis facturile fără TVA, având în vedere practica internațională constantă în acest sens, precum și interpretarea corectă a prevederilor Codului Fiscal, cluburi de renume din UE, cu experiență în piața transferurilor, emițând în cazul transferurilor de jucători facturi care nu cuprind TVA.

În probațiune, depune facturi emise de .X. din Slovacia, de .X. .X. din Slovenia, de .X. Lisabona din Portugalia, de .X. de .X. din Portugalia, de FC .X. din Slovacia, care confirmă că interpretarea organului de inspecție fiscală privind obligația înscrierii și colectării TVA pentru transferurile de jucători de la societate la un alt club din străinătate (mai ales UE) este greșită.

De asemenea, societatea arată că interpretarea organelor de inspecție fiscală care se fundamentează exclusiv pe textul cuprins la pct.7 alin.8 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal este greșită, acestea se aplică doar în cazul în care transferul se realizează prin agent (mandatar), pentru sumele obținute de acesta din transferul unor jucători de la un club la alt club, doar în acest caz fiind în prezența unei prestări de servicii.

Contestatoarea arată că o interpretare contrară ar aduce atingere principiului neutralității TVA, cuprins în Directiva TVA, situație care ar duce la dubla impozitare a tranzacției atât la subscrisa cât și la beneficiarul transferurilor, care a reținut TVA și invocă în susținere Hotărârea pronunțată în Cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 (Ecotrade), incidentă și în cazul de față.

Societatea susține că, în concepția Codului Fiscal, transferul unor jucători este o livrare de bunuri și nu o prestare de servicii, întrucât în fapt se transferă dreptul de a dispune de un bun mobil, reprezentat de dreptul de a dispune de un jucător de fotbal, această calificare fiind proprie organelor fiscale din cadrul DGFP .X. și exprimată prin înscrieri care emană de la acestea. Astfel, se arată că operațiunea desfășurată de societate este o livrare la dispoziția unei persoane din străinătate a unui bun necorporal, operațiune scutită de TVA conform prevederilor art.143 Cod Fiscal și nu o prestare de servicii cum în mod greșit susțin organele de inspecție fiscală.

Și în acest caz organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art.6, 7 și 13 din Codul de Procedură Fiscală precum și art.12 din Codul de Procedură Fiscală privind buna-credință, neacordând societății cu rea-credință dreptul de scutire de la plata TVA pentru transferurile în străinătate, drept conferit indubitabil de art.143 Cod Fiscal, raportat la propria calificare a drepturilor de a dispune de jucătorii de fotbal ca fiind bunuri mobile sechestrabile.

Mai mult, chiar dacă prin absurd transferurile ar fi considerate ca fiind prestări de servicii, o asemenea operațiune s-ar încadra la dispozițiile

art.129 alin.3 lit b) din Codul Fiscal, care include la prestările de servicii „transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a **altor drepturi similare**”, în cazul societății drepturile de joc asupra jucătorilor putând fi considerate ca alte drepturi similare drepturilor de autor, brevetelor.

Totodată, contestatoarea invocă prevederile art.133 din Codul Fiscal, potrivit carora: „**Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate. (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

.[...]

g)locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

[....]

3.transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;”

și susține că nici în acest caz societatea nu era obligată să emită facturi cu TVA și nici să colecteze și să vireze la buget TVA aferent transferurilor jucătorilor profesioniști de fotbal în străinătate, deoarece locul prestării de servicii este la sediul beneficiarului.

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii, societatea susține că doar menționarea art.119 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drept bază legală pentru calculul dobânzilor și penalităților de întârziere nu este suficientă, astfel încât decizia de impunere este lipsită de temei legal, fiind lovită de nulitate.

Ca umare a celor prezentate în contestație, societatea solicită anularea în tot a Deciziei de impunere nr..X./22.07.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.07.2011, atât în ceea ce privește obligațiile fiscale principale, cât și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, care urmează soarta principalului, conform principiului *accessorium sequitur principale*, consacrat de art. 47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea este dispusă să pună la dispoziția organului de soluționare a contestației orice alte documente care se vor solicita în temeiul art. 49 alin.1 lit. a din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.07.2011 emisa de Directia generala a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr..X./21.07.2011, astfel:

1. IMPOZITUL PE VENITURILE DE NATURA SALARIALA

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.02.2007- 31.12.2008

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe langa salariatii angajati cu contracte de munca, jucatorii de fotbal si o parte a personalului tehnic si administrativ si-au desfasurat activitatea in baza unor conventii civile.

Pentru stabilirea activitatii desfasurate de sportivii profesionisti precum si a personalului administrativ – tehnic, in vederea stabilirii naturii veniturilor realizate de acestia, s-au analizat raporturile contractuale dintre părți, respectiv Conventiile Civile incheiate cu Clubul de fotbal, rezultand urmatoarele:

Conventii civile incheiate cu personalul non jucator:

Din analiza continutului unui astfel de contract, respectiv Contractul nr.X/01.2007 incheiat cu .X. .X. – in calitate de manager, au rezultat urmatoarele:

- organizarea, conducerea si gestionarea activitatii Clubului de fotbal a fost incredintata managerului, in persoana d-lui .X. X.;
- suportarea de catre societate a cheltuielilor de diurna, deplasare, transport, a unui autoturism din patrimoniu, etc. aferente deplasarilor in interesul Clubului de Fotbal;
- contractul este incheiat pe o perioada de 4 ani ;
- contractul are prevazut o remuneratie lunara fixa care se plateste de catre angajator, respectiv contribuabilul verificat ;
- conform contractului partile au obligatii si drepturi reciproce, din care retinem faptul ca persoana fizica (Managerul .X. X.) are obligatia de a informa Consiliul de Administrare cu privire la toate actiunile intreprinse;

Din analiza și a altor contracte incheiate cu persoane fizice dintre care “Contractul de performanta sportiva” nr.X/01.07.2008 incheiat intre SC X .X. SA si .X. in calitate de antrenor, precum si conventia civila de prestari sportive nr..X./11.09.2006 incheiata cu .X. – antrenor secund s-a constatat că și aceste contracte, ca de altfel toate conventiile incheiate cu persoane fizice care au desfasurat diverse activitati in cadrul clubului, respectiv maseur, tehnician tehnic, preparator fizic, coordonator, medic, etc. stabilesc felul activitatii desfasurate de persoana fizica, servicii pentru care acestia primesc o indemnizatie lunara. Perioada pentru care sunt incheiate aceste conventii

este de regula determinata, iar persoanele cu care s-au incheiat aceste conventii nu participa cu bunuri proprii ci numai cu prestatia in sine. Obligatiile prevazute in conventii, in special din cele incheiate cu antrenorii, personalul tehnic si de coordonare, preparatorii, sunt:

- sa pregateasca si sa conduca echipa la maximum de capacitate profesionala;
- sa intocmeasca si sa respecte programul de pregatire al echipei;
- sa participe la antrenamente, stagii de pregatire, cantonamente, jocuri, actiuni demonstrative;
- sa respecte regulile disciplinare stabilite de Club;
- sa respecte Regulamentul de Ordine Interioara a clubului;
- sa instiinteze de indata conducerea X SA cu privire la incidentele ce intervin cu jucatorii, alti antrenori sau alti tehnicieni;
- beneficiarul de venit are dreptul la o .X. anuala de cel putin o luna de zile.

In acelasi timp, in cadrul acestor contracte societatea se obliga sa asigure conditii de munca corespunzatoare, conditii de participare la competitii, teren de antrenament, mijloace de deplasare, telefoane mobile etc.. De asemenea, entitatea juridica - X .X. SA poate acorda si prime sau alte sume de bani, in functie de performantele obtinute. In ceea ce priveste relatiile acestor persoane cu administratia patronatului, din aceste contracte rezida faptul ca este una de subordonare, in sensul ca SC Fotbal Club isi rezerva dreptul de a da dispozitii cu caracter obligatoriu, de a controla activitatea pe care o desfasoara antrenorul, personalul coordonator si tehnic etc., putand chiar aplica sanctiuni in acest sens.

Aceste conventii incheiate cu persoane fizice care nu au calitatea de sportiv profesionist, conform Legii Educatiei Fizice si Sportului nr.69/2000, au fost calificate si tratate de catre contribuabilul ca fiind venituri realizate de beneficiarii acestora (persoanele fizice respective) venituri din activitati independente. In conformitate cu prevederile pct.19 din HG nr.44/2004, date in aplicarea art.146 din Codul Fiscal, se stipuleaza ca *“exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent exercitarea unei activitati independente sunt: libera alegere a desfasurarii activitatii, a programului de lucru si a locului de desfasurare a activitatii; riscul pe care si-l asuma intreprinzatorul; activitatea se desfasoara pentru mai multi clienti; activitatea se poate desfasura nu numai direct, ci si cu personalul angajat de intreprinzator in conditiile legii.”* De asemenea, concofrm art.127 alin.3 din Codul Fiscal *„nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.”*

Din analiza acestui tip de contract, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obtinute de persoana fizica (manager, antrenori, coordonatori, tehnicieni, etc.) nu se pot incadra la activitati independente ci reprezinta venituri din **activitati dependente** conform urmatoarelor acte normative :

-art.7(1) pct. 2 din Codul fiscal defineste **activitate dependenta** – orice activitate desfasurata de o persoana fizica intr-o relatie de angajare;

-art.7 (2) din Codul Fiscal – prevede ca, criteriile care stabilesc daca o activitate desfasurata de o persoana fizica reprezinta o activitate dependenta sau independenta sunt prevazute in norme;

-art.55 din Codul Fiscal si pct.67 din Normele de aplicare ale acestuia prevăd că reprezinta **venituri din activitati dependente**, intrucat sunt indeplinite criteriile precum:

-partile au stabilit felul activitatii, locul in care se desfasoara aceasta (un management presupune prezenta la entitatea juridica, respectiv la sediul Clubului de Fotbal, in aceeasi masura si antrenorii, personalul tehnic, medicii – respectiv la terenul de fotbal unde se desfasoara competitii sportive si antrenamentele);

-din contract rezulta ca persoana fizica contribuie numai cu prestatia sa fizica si intelectuala si nu si cu bunurile proprii;

-Clubul de Fotbal, in calitate de persoana juridica care utilizeaza capacitatea de munca a persoanelor fizice cu care are incheiate contracte (managerul, antrenorii, coordonatorii joc, etc.) pune la dispozitia acestora bunuri din patrimoniu (mijloace de transport, autoturisme, telefoane, sali de pregatire, etc.) si deconteaza cheltuielile facute de acestia in interesul Clubului, in sensul ca suporta cheltuieli de deplasare, transport, etc.

-managerul, antrenorii si celelalte persoane care au fost retribuite pentru prestatia fata de Club pe baza de conventii civile sunt obligate sa se supuna hotararilor Consiliului de administratie, a Conducerii Clubului, existand astfel o relatie de subordonare fata de acesta;

-pct 68 lit k) din Normele de aplicare a Codului Fiscal in care se stipuleaza ca veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate care provin dintr-o relatie contractuala de munca si care sunt realizate din sumele platite sportivilor ca urmare a participarii in competitii si sumele platite antrenorilor, tehnicienilor si a altor specialisti din domeniu pentru rezultatele obtinute;

-art.152 alin2) din Legea nr.31/1990, actualizata, prevede ca remuneratia directorilor este asimilata din punct de vedere fiscal veniturilor din salarii si se impoziteaza potrivit legislatiei in materie;

Astfel, în baza prevederilor art.11 alin.1) din Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat forma acestor tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiilor, incadrând veniturile realizate de

personalul nonjucator din venituri independente in venituri dependente, **respectiv in venituri de natura salariala.**

Ca urmare, au fost centralizate veniturile realizate de aceste persoane, pe fiecare luna calendaristica si pe total an fiscal, aplicându-se totodata acolo unde era cazul, deducerile personale prevazute la art.56 din Codul fiscal actualizat si modificat, pe perioadele luate in calcul.

In urma centralizarii si recalcularii acestor venituri de natura salariala, a acordarii deducerilor personale si a aplicarii cotei de impozit prevazute la art.57 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal a rezultat un **impozit pe venituri de natura salariala de .X. lei pe anul 2007** si respectiv **.X. lei pe anul 2008**. S-a constatat că pentru majoritatea beneficiarilor de venit cuprinsi in anexele la raportul de inspectie fiscala, contribuabilul a retinut impozit in cota de 10%, exceptie facand dl. .X. X.- manager, pentru care impozitul retinut la sursa a fost de 16%.

Totodata, situatiile rezultate din fiecare luna, au fost centralizate, rezultand in urma centralizarii o **diferenta de impozit pe salarii aferent contractelor incheiate cu personal auxiliar** (antrenori, manager, coordonatori, metodist, medic, etc.) in urmatoarele sume:

-februarie – decembrie 2007 – suma de .X. lei

-ianuarie - decembrie 2008 – suma de .X. lei .

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere, aplicate asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – .X. lei ;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – .X. lei;

Total: .X. lei

-penalitati intraziere pentru anul 2007 – .X. lei;

-penalitati intraziere pentru anul 2008 – .X. lei;

Total: .X. lei.

De asemenea, au fost analizate si conventii civile incheiate intre Club si jucatorii profesionisti de fotbal.

Cu titlu informativ sunt anexate conventiile nr. .X./19.07.2007 incheiata cu .X, conventia nr. .X./10.08.2007 incheiata cu X, conventia nr..X./01.07.2008 incheiata cu X si conventia nr. .X./03.01.2008 incheiata cu X, cu mentiunea ca si celelalte conventii incheiate cu jucatorii prevad aceleasi clauze generale ca si cele din conventiile anexate.

S-a constatat că aceste conventii reglementeaza drepturile si obligatiile reciproce intre Clubul de Fotbal definita ca structura sportiva si fotbalistul profesionist, obligatii ce decurg din practicarea jocului de fotbal.

Din analiza acestor conventii au rezultat urmatoarele:

- obiectul prestatiei il constituie prestarea de catre jucator a activitatii de fotbalist profesionist in beneficiul Clubului de Fotbal .X. SA;

- conventiile au fost incheiate pe o perioada determinata, de regula cinci ani;

- jucatorul are obligatia de a respecta programul de antrenament, precum si celelalte programe stabilite de catre Club, sa respecte Regulamentele de ordine interioara emise de Club, sa respecte neconditionat hotararile organelor de conducere ale Clubului, sa participe neconditionat la jocurile oficiale, amicale, antrenamente si alte actiuni ale echipei, etc.

- fotbalist are dreptul la pregatire si conditii de participare la competitii;

- Clubul de fotbal asigura jucatorului conditii corespunzatoare pentru conditia sa de sportiv;

- Clubul de fotbal are dreptul de a da dispozitii cu caracter obligatoriu pentru jucator, dreptul de a exercita controlul asupra indeplinirii obligatiilor jucatorului, dreptul de a constata savarsirea abaterilor disciplinare si de a aplica sanctiuni jucatorului;

Din contractele incheiate cu jucatorii de fotbal si in urma inspectiei fiscale efectuate a rezultat faptul ca societatea a achizitionat echipament sportiv (imbracaminte) care este folosit in activitatea sportiva de catre jucator, atat in competitii, cat si la antrenamente. De asemenea, in contabilitate au fost inregistrate cheltuieli cu transportul si cazarea jucatorilor in cazul deplasarii la competitii, cantonamente, meciuri amicale, etc. aspect prezentat si la capitolul referitor la TVA.

In conditiile relatate anterior, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile jucatorilor de fotbal se incadreaza la venituri obtinute din activitati dependente, fiind in fapt venituri de natura salariala, in baza urmatoarelor acte normative :

- art.55 (1) din Codul Fiscal si pct.67 din Normele de aplicare ale acestuia, care prevad ca reprezinta **veniturile din activitati dependente**, veniturile care indeplinesc criteriile precum:

- partile au stabilit felul activitatii, locul in care se desfasoara activitatea (terenul de fotbal);

- din contract rezulta ca persoana fizica contribuie numai cu prestatia sa fizica si intelectuala si nu si cu bunurile proprii;

- Clubul de Fotbal, in calitate de persoana juridica care utilizeaza capacitatea de munca a persoanelor fizice cu care are incheiate contracte, pune la dispozitia acestora bunuri din patrimoniu (mijloace de transport, autoturisme, telefoane, sali de pregatire, etc.) si deconteaza cheltuielile facute de acestia in interesul Clubului, in sensul ca suporta cheltuieli de deplasare, transport, cantonament, etc.;

- jucatorii de fotbal se supun dispozitiilor angajatorului (X .X. SA), trebuie sa respecte Regulamentele stabilite de acesta, sa anunte Conducerea Clubului cu privire la orice incident privind activitatea

desfasurata, in caz de indisciplina putand fi sanctionat, existand astfel o relatie de subordonare fata de acesta;

- jucatorii au dreptul la o retributie suplimentara (prime) in cazul unor performante deosebite.

Potrivit art.11 alin.1) din Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala au reincadrat forma acestor tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiilor, incadrand veniturile realizate de jucatorii de fotbal profesonisti din venituri independente in venituri dependente, **respectiv in venituri de natura salariala.**

Ca urmare, au fost centralizate veniturile realizate de aceste persoane, pe fiecare luna calendaristica, si pe total an fiscal, aplicandu-se acolo unde era cazul deducerile personale prevazute la art. 56 din Codul fiscal actualizat si modificat pe perioadele luate in calcul.

In urma centralizarii si recalcularii acestor venituri de natura salariala, a acordarii deducerilor personale si a aplicarii cotei de impozit prevazute la art.57 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal a rezultat un impozit pe venituri de natura salariala în sumă de **.X. lei pe anul 2007, si respectiv în sumă de .X. lei pe anul 2008.** Facem mentiunea ca pentru majoritatea beneficiarilor de venit cuprinsi in anexele la raportul de inspectie fiscala, contribuabilul a retinut impozit in cota de 10%, de care s-a tinut cont la calculul sumei datorate prin reconsiderarea naturii acestor venituri.

Totodata, situatiile rezultate din fiecare luna, au fost centralizate, rezultand in urma centralizarii o diferenta de impozit pe salarii aferent contractelor incheiate cu sportivii profesonisti in urmatoarele sume :

- februarie – decembrie 2007 – suma de .X. lei ;
- ianuarie – decembrie 2008 – suma de .X. lei.

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere, aplicate asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

- majorari de intarziere pentru anul 2007 – .X. lei;
- majorari de intarziere pentru anul 2008 – .X. lei;

Total: .X. lei

- penalitati de intarziere pentru anul 2007 – .X. lei;
- penalitati de intarziere pentru anul 2008 – .X. lei;

Total: .X. lei

1. CONTRIBUTIA LA ASIGURARILE SOCIALE DE STAT

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.02.2007-31.12.2008

a. Contributia angajatorului de asigurari sociale de stat.

S-a constatat că societatea a avut incheiate conventii civile cu o parte a personalului administrativ si cu jucatorii profesonisti de fotbal, organele de inspectie fiscală stabilind că din punct de vedere fiscal veniturile

realizate de persoanele fizice ca fiind venituri din activitati dependente au caracterul de venituri de natura salariala.

Pe cale de consecinta si avand in vedere prevederile art.21 coroborate cu prevederile art.5(1) din Legea nr.19/2000, a fost calculata suma totala de **.X. lei**, reprezentand contributia la asigurari sociale datorate de angajator, astfel:

- .X. lei - contributia angajatorului datorata pentru veniturile realizate de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- .X. lei - contributia angajatorului datorata pentru veniturile realizate de jucatorii de fotbal pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008.

Totodata, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere, aplicate asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

Jucatori de fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei.

b. Contributia de asigurari sociale datorate de asigurat

Pe cale de consecinta, a fost calculata suma totala de .X. lei reprezentand contributia la asigurari sociale datorate de asigurat, astfel:

- X lei - contributia asiguratului datorata pentru veniturile realizate de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia asiguratului datorata pentru veniturile realizate de jucatorii de fotbal pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala, a fost stabilita **contributia asiguratului la asigurarile sociale** in suma totala de .X. lei, astfel :

- **X lei pentru personal tehnic administrativ;**

- X lei pentru jucatorii de fotbal.

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal a tehnic administrativ :

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati intarziere pentru anul 2008 – X lei ,

Total: X lei

Jucatori de fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

2. Contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.02.2007-31.12.2008

Pentru veniturile realizate din activitate dependenta de natura salariala s-a constatat că societatea datoreaza contributia la asigurarile pentru accidente si boli profesionale, conform prevederilor art.101 din Legea nr.346/2002, în sumă de **.X. lei**, defalcata astfel:

- X lei - contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata pentru veniturile realizate de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata pentru veniturile realizate de jucatorii de fotbal pentru anul 2007 si, respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala a fost stabilita contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale in suma totala de **.X. lei**, astfel:

- X lei pentru personal tehnic;

- X lei pentru jucatorii de fotbal.

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ :

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;
-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;
Total: X lei
-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;
-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;
X lei

Jucatori de fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;
-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;
Total: X lei
-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;
-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei ;
Total: X lei.

3. CONTRIBUTIA DE ASIGURARI PENTRU SOMAJ

Perioada supusa inspectiei fiscale:01.02.2007-31.12.2008

a. Contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj

Organele de inspectie fiscală au constatat că veniturile realizate de persoanele fizice reprezintă venituri din activitati dependente și sunt venituri de natura salariala.

Pe cale de consecinta, s-a constatat că societatea avea obligatia de a calcula, evidentia si vira contributia pentru bugetul asigurarilor pentru somaj în suma totala **de .X. lei**, astfel:

- X lei - contributia angajatorului datorata pentru veniturile realizate de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;
- X lei - contributia angajatorului datorata pentru veniturile realizate de jucatori pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala, a fost stabilita contributia angajatorului la asigurarile sociale pentru somaj in suma **de .X. lei**, astfel:

- **X lei pentru personal tehnic administrativ;**
- **X lei pentru jucatorii de fotbal.**

Totodată, au fost calculate accesorii, constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;
-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;
Total: X lei
-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

Jucatori de fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

b. Contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj

Organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar **suma de .X.**

lei reprezentand contributia individuala la asigurarile de somaj, astfel:

- X lei - contributia asiguratului datorata pentru veniturile realizate de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia asiguratului datorata pentru veniturile realizate de jucatorii de fotbal pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala a fost stabilita contributia asiguratului la asigurarile de somaj in suma totala de .X. lei, astfel:

- **X lei pentru personal tehnic administrativ;**

- **X lei pentru jucatorii de fotbal;**

Totodata, au fost calculate de accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ :

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

Jucatori de fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei

Total: X lei

4. FONDUL ASIGURARILOR SOCIALE DE SANATATE

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.02.2007-31.12.2008.

a. Contributia angajatorului

Prin retratata veniturilor obtinute de jucatori si o parte a personalului tehnic ca si venituri de natura salariala, contribuabilul verificat datoreaza contributia la asigurarile de sanatate. Acestea au fost stabilite având in vedere cotele prevazute in Legea anuala a Bugetului de stat, aplicata asupra bazei impozabile, rezultand astfel o contributie datorata de angajator in suma totala de **.X. lei**, astfel:

- X lei - contributia angajatorului datorata pentru veniturile realizate de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia angajatorului datorata pentru veniturile realizate de jucatorii de fotbal pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala, a fost stabilita suplimentar contributia angajatorului la asigurarile de sanatate in suma totala de **.X. lei**, astfel:

- X lei pentru personal tehnic administrativ;

- X lei pentru jucatorii de fotbal.

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – .X. lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

Jucatori fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei.

Total: X lei

b. Contributia asiguratilor

S-a constatat că pentru veniturile de natura salariala, potrivit art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate,

care se stabileste sub forma unei cote procentuale ce se aplica asupra veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe veniturile de natura salariala. Obligatia retinerii, declararii si virarii acestei contributii sociale cade in sarcina angajatorului, respectiv FC .X..

În urma aplicarii cotelor prevazute in Legea Bugetului de Stat din perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 2007-2008 a fost recalculata aceasta contributie aferenta conventiilor incheiate cu jucatorii de fotbal si personalul tehnic, stabilindu-se urmatoarele sume:

- X lei - contributia individuala datorata de personalul tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia individuala datorata de jucatorii de fotbal pentru anul 2007) si respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala a fost stabilită o contributie individuala la asigurarile de sanatate **in suma totala de .X. lei**, astfel :

- X lei pentru personal tehnic administrativ;

- X lei pentru jucatorii de fotbal.

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ :

- majorari de intarziere pentru anul 2007 –X lei;

- majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

- penalitati intarziere pentru anul 2007 – X lei;

- penalitati intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

Jucatori de fotbal:

- majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

- majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

- penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

- penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

5. CONTRIBUTII PENTRU CONCEDII SI INDEMNIZATII

Perioada supusa inspectie fiscale: 01.02.2007-31.12.2008

Organele de inspectie fiscală au calculat contributia pentru concedii și indemnizații datorată de angajator, astfel:

- X lei - contributia datorata de contribuabil aferenta personalului tehnic-administrativ pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia datorata de contribuabil aferenta jucatorilor de fotbal pentru anul 2007 si respectiv X lei pentru anul 2008.

În urma reconsiderarii veniturile obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala a fost stabilită o contributie pentru concedii si indemnizatii **in suma de .X. lei**, astfel:

- X lei pentru personal tehnic administrativ;
- X lei pentru jucatorii de fotbal.

Totodată, au fost calculate accesorii constand in majorari si penalitati de intarziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate pana la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

Jucatori de fotbal:

-majorari de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorari de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalitati de intarziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalitati de intarziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei.

6. CONTRIBUTIA ANGAJATORILOR PENTRU FONDUL DE GARANTARE

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.02.2007-31.12.2008.

In conformitate cu prevederile art.7 alin.1) din Legea nr. 200/2006, privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, si urmare a reconsiderarii ca venituri de natura salariala a unor venituri obtinute de personalul auxiliar si jucatorii de fotbal, a fost calculata aceasta contributie la suma totala de X lei, astfel:

- X lei - contributia datorata de contribuabil aferenta personalului tehnic-administrativ pentru anul 2007 si, respectiv X lei pentru anul 2008;

- X lei - contributia datorata de contribuabil aferenta jucatorilor de fotbal pentru anul 2007 si, respectiv X lei pentru anul 2008.

in urma reconsiderarii veniturilor obtinute de persoanele fizice cu care erau incheiate conventii civile ca si venituri de natura salariala a fost stabilită o contributie pentru concedii si indemnizatii in suma de **.X. lei**, astfel:

- X lei pentru personalul tehnic administrativ;

- X lei pentru jucatorii de fotbal.

Totodată, au fost calculate de accesorii constând în majorări și penalități de întârziere asupra sumelor stabilite suplimentar, calculate până la data de 15.07.2011, astfel:

Personal tehnic administrativ:

-majorări de întârziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorări de întârziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalități de întârziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalități de întârziere pentru anul 2008 – X lei

Total: X lei

Jucători de fotbal:

-majorări de întârziere pentru anul 2007 – X lei;

-majorări de întârziere pentru anul 2008 – X lei;

Total: X lei

-penalități de întârziere pentru anul 2007 – X lei;

-penalități de întârziere pentru anul 2008 – X lei

Total: X lei.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.02.2007-30.04.2009.

1. TVA aferentă unor prestări de servicii care nu au fost justificate

Din analiza documentelor justificative însoțite de documente care atestă efectuarea serviciilor cum sunt situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață s-a constatat că societatea a dedus nejustificat TVA în suma totală de **X lei** aferentă unor facturi fiscale, care au înscrisă denumirea generică de “*prestări servicii*” fără a fi însoțite de contracte din care să reiasă clar natura serviciului prestat, termene de execuție, tarife etc., cum ar fi:

- factura nr.X/03.04.2008 emisă de SC X SRL .X., având o bază impozabilă de X lei înregistrată pe cheltuieli și TVA dedusă în sumă de **X lei**;

- facturile nr.X și nr.X din data de 02.03.2007 emise de SC X SRL .X. în valoare de X lei, respectiv TVA dedusă în sumă de **X lei**, au înscrisă mențiunea “*prestări servicii cf. contract*” fără a fi prezentate documente justificative din care să reiasă natura serviciilor prestate;

- factura nr.X/16.04.2007 emisă de SC X cu o bază impozabilă de X lei și TVA aferentă în sumă de **X lei** reprezentând închiriere teren pentru care nu a fost prezentat contract sau alt document din care să rezulte perioada pentru care s-a închiriat terenul, tariful perceput, etc.;

- factura nr.X/27.04.2007 emisă de SC X SRL .X. a cărei bază de impozitare este suma de X lei și TVA aferentă dedusă în sumă de **.X. lei** reprezentând servicii de publicitate pentru turneul de fotbal pe plajă pentru

care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca acest serviciu a fost efectiv prestat;

- aferent tranzactiilor desfasurate cu SC .X. SRL .X. in baza facturilor emise de acesta, contribuabilul a inregistrat pe cheltuieli suma totala de X lei și a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, pe facturi fiind înscrisă mențiunea "*prestari servicii conform contract*". La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind justificarea acestor prestatii a fost prezentat contractul nr.X/01.07.2007 incheiat pe o perioada de un an incepand cu data de 01.07.2007, cu valoarea totala de X euro, din care X euro sub forma de avans, iar diferenta de X euro plătită în rate a câte X euro/luna. Obiectul contractului prevăzut la art.1 constă în servicii de consultanta, marketing, publicitate si activitati promotionale efectuate de prestator (SC .X. SRL .X.) la solicitarea beneficiarului. Aceste prestatii nu au putut fi identificate intrucat nu au fost prezentate lucrari emise de prestator, respectiv studii, rapoarte de lucru, materiale promotionale, etc.) care sa demonstreze ca acestea au fost prestate și dacă au fost prestate în scopul operatiunilor taxabile ale societății;

- factura nr.X/20.08.2009 emisa de SC X SRL .X., in valoare de X lei, din care TVA dedusă în sumă de **X lei**, pentru "*intermediere si asistenta managerială*", servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative;

- a fost dedusă TVA in suma totala de **X lei** aferentă unor servicii de cazare la .X., documentele justificative prezentate fiind facturile emise de SC X SRL .X.. Pentru justificarea serviciilor menționate în facturile emise de prestator nu au fost prezentate ordine de deplasare din care sa rezulte persoanele care au fost cazate in perioada respectiva. S-a constatat cu nu poate fi vorba de echipa de fotbal intrucat in intervalul 13.06.2008-31.08.2008 au fost ocupate numai trei camere;

- factura nr.X/30.01.2008 în valoare totala de X lei, din care TVA dedusă în sumă de **X lei** emisa de X SRL .X. având înscrisă mențiunea "*comision transfer jucator .X. .X.*". Societatea nu a prezentat contract din care sa rezulte valoarea comisionului, daca emitentul facturii este impresarul jucatorului, etc., singura justificare prezentata fiind o adresa din partea X SRL .X. prin care se comunica numele a doua persoane fizice straine care vor sosi la .X. in vederea semnarii contractului de transfer a jucatorului;

- contribuabilul a dedus TVA în sumă de **X lei** din factura nr.X/24.09.2007 emisa de catre SC .X. .X. SRL care are înscrisă mențiunea "*prestari servicii transfer .X. cf. contract nr.X/13.07.2007*". Baza impozabila în sumă de X lei a fost inregistrata in contabilitate pe cheltuieli in luna septembrie 2007. În același mod contribuabilul a mai dedus TVA in suma de **X lei** din factura fiscală emisa de SC .X. X SRL care are acelasi numar si aceeasi data ca factura anterioara, respectiv nr.X/24.09.2007 dar alte valori, factura fiind inregistrata in contabilitate pe cheltuieli si TVA deductibila in luna

mai 2008, așa cum rezulta din extrasul din Registrul Jurnal aferent lunii mai 2008 și fișa conului 401.031.

Societatea a prezentat o înțelegere încheiată între reprezentantul Fotbal Club .X. – dl .X. .X. și .X. .X. în calitate de impresar al jucătorului .X. Dare, prin care se solicită ca plata sumei de X euro să fie făcută în contul SC .X. .X. SRL. S-a constatat că din documentele prezentate nu se justifică comisionul de transfer dintre emitentul celor două facturi (SC .X. .X.), contribuabilul verificat și persoana fizică străină .X. .X.. Mai mult, jucătorul al cărui nume apare menționat în înțelegerea prezentată, respectiv X, a fost achiziționat de la Clubul X din Slovacia în baza unei facturi emise de Clubul cesionar;

- în baza facturilor nr.X/08 și nr.X/09 ambele din data de 08.03.2007, emise de X SRL X societatea a dedus TVA în suma totală de .X. lei. Facturile a căror bază impozabilă a fost înregistrată pe cheltuieli, sunt aferente unor revizii la un autoturism pentru întreceri sportive. Facturile nu cuprind date referitoare la felul autoturismului respectiv dacă acesta este proprietatea contribuabilului verificat, nu este însoțit de denumirea pieselor care s-au înlocuit, tarife percepute etc.. În același context a fost dedusă TVA în suma totală de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. SRL .X. prin care au fost achiziționate articole de îmbrăcăminte și încălțăminte, precum și alte bunuri specifice pentru dotarea unei echipe profesionale care participă la concursuri de raliuri auto. S-a constatat că societatea a efectuat și alte cheltuieli privind plata unor sportivi profesioniști titularizați de Federația de Automobilism din România. Din explicațiile primite s-a constatat că societatea a avut intenția de a unifica activitatea clubului de automobilism .X. .X. X din .X. cu SC X SA .X., lucru care nu s-a finalizat și în consecință, cheltuielile efectuate în acest sens nu au nicio justificare.

Potrivit celor constatate din analiza documentelor prezentate nu s-a putut stabili dacă serviciile au fost efectiv prestate și în folosul operațiunilor taxabile nefiind prezentate, în toate cazurile, contracte sau comenzi care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, tarife, unitate de măsură, calculul bazei impozabile, etc., precum și situații de lucrări, procese – verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, etc..

Ca urmare, în temeiul art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

2. TVA dedusă în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ sau emise de către neplatitori de TVA

Din verificarea documentelor în baza cărora societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, s-a constatat că acestea sunt:

- factura nr.X/27.08.2007 emisa de SC .X. .X. in valoare totala de X lei, din care TVA de .X. lei ce are in scris codul fiscal al emitentului nr.X fara ca acesta sa fie insoțit de indicativul de platitor de TVA (RO). Serviciul in scris in factura este aferent transferului jucatorului X pentru care a fost prezentat si acordul de transfer nr.X/23.08.2007 având o valoarea de transfer de X euro, fara ca în acesta să se menționeze dacă este purtător de TVA aferenta. Din consultarea bazei de date ANAF a rezultat faptul ca SC .X. .X., având codul fiscal X, nu s-a declarat ca platitor de TVA si ca atare, nu se afla in evidenta organelor fiscale ca platitor de taxă pe valoarea adăugată;

-s-a dedusă TVA in suma de .X. lei de pe o factura proforma emisa de SC X SRL .X., reprezentand prestari servicii. Baza impozabila a TVA este in suma de X lei. Factura proforma nu indeplineste calitatea de document justificativ ce stă la baza inregistrarii in contabilitate in conformitate cu prevederile HG nr.831/2007;

-a fost dedusă TVA de X lei, din factura nr.X/ 14.04.2008 emisa de SC .X. SA .X. reprezentand bilet de avion, fără ca în factură să fie înscrisă vreoa sumă la rubrica de TVA si de asemenea, nu are in scris nici codul fiscal al beneficiarului.

Ca urmare, în baza art.146(1) coroborat cu art.155(5) lit.c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.73 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de X lei, pe documente nefiind in scrisa suma de TVA, codul TVA sau daca acestea au fost emise de platitori sau neplatitori de TVA.

3. TVA colectata suplimentar aferenta unor operatiuni care se incadreaza la masuri simplificate

S-a constatat că în cursul anului 2007 societatea a dedus TVA aferentă unor operatiuni care se incadreaza in prevederile art.160 alin.2 lit.c) din Codul Fiscal, respectiv masuri simplificate. Astfel, contribuabilul a beneficiat de lucrari de constructii - montaj, asa cum sunt definite prin pct. 82 alin 3) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv lucrarile de constructie, reparare, modernizare, transformare si demolare legate de un bun imobil.

Bunurile si serviciile in scrise in facturile in cauza, precum si in documentele anexate acestora (situatii de lucrari) sunt de natura acelor operatiuni care se incadreaza la aplicarea masurilor de simplificare, respectiv:

- factura nr..X./27.02.2007 emisa de SC X SRL .X. are mentiunea "taxare inversa", fara ca TVA, a carei valoare este de X lei, sa fie in scrisa in

factura respectiva. Aceasta factura a fost inregistrata in contabilitate in luna aprilie 2007, unde asa cum rezulta din Registrul Jurnal al acestei luni contribuabilul a dedus o TVA aferenta de **X lei**.

- factura de achizitie nr.X/10.07.2007 care are inscrisa mentiunea "*taxare inversa*" reprezentand cumpararea unui imobil-statie carburanti, contribuabilul inregistrand ca TVA deductibila suma de **X lei**.

In conformitate cu prevederile pct 82 alin. 5 si 6 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, contribuabilul era obligat la autolichidarea taxei, respectiv la inregistrarea TVA aferenta atat ca deductibila, cat si colectata prin formula contabila 4426=4427. Astfel că societatea a dedus TVA aferentă acestor operatiuni in suma totala de X lei, fara insa a se proceda si la inregistrarea aceleasi sume si pe TVA colectata.

Ca urmare, conform prevederilor art.160 alin.2 lit.b) si c) din Codul Fiscal, **suma de X lei reprezinta TVA colectată** aferenta unor operatiuni pentru care se aplica masurile simplificate.

4. TVA colectata suplimentar aferenta unor bunuri acordate gratuit spectatorilor de natura protocolului

S-a constatat că societatea a inregistrat pe cheltuieli valoarea unor bunuri acordate gratuit cu ocazia unui meci de fotbal amical. Facturile din care s-a dedus TVA si a căror baza impozabila a fost inregistrata pe cheltuieli sunt urmatoarele:

- factura nr.X/16.07.2007 emisa de SC X SRL .X. – prin care au fost achizitionate un numar de 24.000 fulare cu inscriptia "X", in valoare de X lei, suma care a fost inregistrata in contul de cheltuieli 6028 si care a stat la baza deducerii unei TVA aferente de X lei.

- factura nr.X/20.07.2007 emisa de SC .X. SRL, reprezentand achizitia a X tricouri albe imprimate cu sigla clubului. Valoarea acestei facturi este de X lei, din care TVA aferenta dedusa de X lei.

Din explicatiile reprezentantului societății bunurile inscrise in facturi au fost distribuite gratuit catre diverse persoane fizice cu ocazia meciului amical desfasurat cu Clubul de Fotbal X – Italia, TVA dedusa fiind in suma totala de .X. lei.

Valoarea acestor bunuri acordate cu titlul gratuit sunt de natura cheltuielilor de protocol, care potrivit prevederilor art. 21 alin.3 lit.a) din Codul Fiscal, reprezinta cheltuieli cu deductibilitate limitata, in cota de 2%. Asa cum rezulta din Raportarile financiare anuale contribuabilul a inregistrat numai pierderi contabile, motiv pentru care, in ceea ce priveste TVA dedusa in suma totala de .X. lei, intra in sfera operatiunii impozabile, conform prevederilor art.128 alin.8) lit.f) din Codul Fiscal care prevăd că acordarea de

bunuri de mica valoare in cadrul actiunilor de protocol nu constituie livrare de bunuri in conditiile stabilite prin norme și ale pct.6 alin.14) lit.a) din norme conform cărora bunurile acordate gratuit in cazul actiunilor de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri daca valoarea totala a acestora este sub plafonul in care aceste cheltuieli sunt deductibile.

Ca urmare, suma de **.X. lei reprezintă TVA colectată** stabilită suplimentar.

5. TVA colectata suplimentar urmare a unor prestari de servicii externe aferente transferurilor unor jucatori

In lunile ianuarie si martie 2009, contribuabilul a emis doua facturi la extern in valoare totala de X euro reprezentand transferul drepturilor de joc a doi fotbalisti, astfel:

- factura nr.X/27.01.2009 emisa catre X din Portugalia in valoare de X euro, respectiv X lei, reprezentand transferul jucatorului .X.;
- factura nr. X/01.03.2009 emisa catre X din Rusia in valoare de X euro, respectiv X lei, reprezentand transferul jucatorului .X..

Facturile au fost emise fara TVA aferenta, societatea considerand ca aceasta operatiune este scutita de TVA.

În conformitate cu prevederile art.129 din Codul Fiscal si pct.7 alin.9 din Normele de aplicare a Codului fiscal, transferul unui sportiv de la un club la alt club sportiv este considerata o prestare de serviciu cu plata, si ca atare intra in sfera de aplicare a operatiunilor taxabile.

In conformitate cu prevederile art.133 alin 1) din Codul Fiscal, ca regula generala se stipuleaza ca locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit, in cazul de fata Romania. Transferul de jucatori in strainatate nu se regaseste in exceptiile de la regula de baza de mai sus, si in mod explicit si fara echivoc pct.13 alin 1 din HG 44/2004, date in aplicarea art.133 din Codul fiscal, prevăd ca transferul de sportivi de la un club din Romania la un club din alta tara are locul prestarii unde prestatorul este stabilit.

Ca urmare, operatiunea de transfer de jucatori constituie o operatiune care intra in sfera de aplicare a TVA si al carei loc de impozitare este in Romania, astfel că se datoreaza TVA pentru cele doua transferuri de sportivi in strainatate, in cota legala prevazuta la art.140 din Codul Fiscal, suma care a fost stabilita la valoarea totala de .X. lei, astfel:

- factura nr.X/27.01.2009: X lei X 19%=X lei;
- factura nr.X/01.03.2009: X lei X 19%=X lei;

Conform prevederilor art.129 și art.133 alin.1) din Legea nr.571/2003, ale pct.7 alin.9), pct.13 alin.1 din HG 44/2004 cu toate modificarile ulterioare societatea datorează TVA colectata in suma de **.X. lei** aferentă unor transferuri de sportivi in strainatate.

6. TVA colectata suplimentar aferentă unei operatiuni care implica o prestare de serviciu in schimbul alteia

Din verificarea efectuata a rezultat ca societatea a avut incheiat un contract de asigurare pentru accidente de muncă pentru sportivii profesioniști legitimați nr.X/31.08.2007, valabil pentru perioada 01.09.2007- 31.08.2008 cu Societatea de Asigurari X SA .X.. Acest contract reprezinta in fapt o asigurare pentru accidente care se pot intampla in timpul antrenamentelor si a competițiilor sportive pe terenurile de fotbal, fiind astfel asimilat cu un contract de asigurare impotriva accidentelor de munca. Valoarea primelor de asigurare din contract a fost de X euro, esalonata in sase rate lunare, respectiv la datele 01.09.2007, 10.11.2007, 10.01.2008, 10.03.2008, 10.05.2008 si 10.07.2008.

In acelasi timp a mai fost incheiat un contract de publicitate in sistem barter, avand acelasi numar si aceeasi data nrX/31.08.2007. Obiectul acestui contract a fost prestarea de servicii publicitare de catre FC .X. catre Societatea de Asigurari .X. SA .X., sub forma punerii la dispozitia acestuia a spatiilor publicitare (mesaje publicitare). Contractul a avut aceeasi durata cu cel de asigurare, respectiv 01.09.2007-31.08.2008, si o valoare de X euro, iar la art.6 din contract se prevede ca plata acestor servicii se va efectua prin compensare cu primele de asigurare ale jucatorilor la termenele ratelor prevazute in contractul detaliat anterior, in limita echivalentului in lei a sumei de X euro.

S-a constatat că societatea verificata nu a facturat contravaloarea prestatiei privind serviciul de publicitate efectuat catre Societatea de Asigurari .X. SA .X., respectiv la valoarea in lei a echivalentului celor X euro prevazuti in contract. In conformitate cu prevederile art.130 din Codul Fiscal si a pct.8 alin.1) si alin.2) din Normele de aplicare a acestuia, aprobate prin HG nr.44/2004, in cazul unei operatiuni care implica o prestare in schimbul alteia, fiecare persoana implicata considera ca a efectuat prestarea de serviciu respectiva. In conditiile date, contribuabilul era obligat la facturarea serviciului care intra in sfera de aplicare a TVA conform art.129(1) din Codul Fiscal.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit o baza impozabila suplimentara în sumă de X lei si **TVA colectata aferenta de X lei** luand in calcul cursul de schimb de la data ratelor scadente pentru primele de asigurare prevazute in contract, astfel:

- la 01.09.2007 – euro X x X= X lei x19%=X lei;
- la 01.09.2007 – euro X x X = X lei x19%=X lei;
- la 01.09.2007 – euro X x X = X lei x19%= X lei;
- la 01.09.2007 – euro X x X = X lei x19%=X lei;
- la 01.09.2007 – euro X x X = X lei x19%=X lei;
- la 01.09.2007 – euro X x X = X lei x19%=X lei;

TOTAL: euro 70.000 X lei X lei TVA colectata

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

A. Referitor la aspecte de procedură

Față de excepția ridicată de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr..X./22.007.2011, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele :

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa, iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: *"[...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia .."*

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementele invocate de petentă, respectiv lipsa a două litere din denumirea contribuabilului – denumire care s-a schimbat de mai multe ori, fapt recunoscut și de contribuabil, înscriindu-se în categoria erorilor materiale.

Cat privește înscrierea eronată a datei emiterii actelor administrative fiscale, potrivit prevederilor art. 109 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„La finalizarea inspecției fiscale, raportul de inspecție fiscală va sta la baza emiterii deciziei de impunere [...]”*.

Astfel, data emiterii raportului de inspecție fiscală este 21.07.2011, iar data emiterii deciziei de impunere contestate este 22.07.2011, ceea ce denota ca succesiunea emiterii celor două acte administrative este corectă, intrucat raportul de inspecție fiscală sta la baza emiterii deciziei de impunere,

deci emiterea lui este anterioara emiterii deciziei de impunere. Ceea ce este eronat, este data inregistrata in adresa de inaintare a actelor administrative, aceasta eroare nefiind în măsură să provoace vreo vătămare petentei, intrucat potrivit prevederilor art. 207 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, termenul de depunere a contestatiei se calculeaza de la data la care contribuabilului i-au fost comunicate actele administrative si nu de la data emiterii adresei de inaintare a acestora.

Față de invocarea de către contestatoare a nerespectării dreptului de a fi ascultat prevăzut de art.107(2) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută întrucât organele de inspecție fiscală au respectat obligația stabilită de actul normativ menționat, fapt recunoscut, de altfel, și de contribuabil, nemulțumirea acestuia din urmă constând în considerații neprevăzute de lege, fiind aprecieri subiective ale contribuabilului, cum ar fi intervalul de timp de 2 zile, considerat scurt de petent, interval scurs între data convocării și data prezentării la organele abilitate pentru a-și pregăti un punct de vedere.

De altfel, Codul de procedura fiscala nu prevede un termen inlauntrul caruia contribuabilul sa se prezinte la sediul organului fiscal pentru discutia finala, lasand acest lucru la latitudinea organului fiscal.

B. Referitor la impozitul pe salarii

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării o reprezintă stabilirea naturii veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile încheiate cu clubul sportiv, respectiv dacă acestea reprezintă venituri de natură salarială în condițiile în care veniturile nu sunt obținute în baza unor contracte de muncă, ci în baza unor conentii civile.

Perioada verificată: 2007 – 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au reținut că activitatea prestată de persoanele cu care societatea a încheiat convenții civile, este o activitate dependentă, iar veniturile obținute din această activitate 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. În consecință a fost stabilit suplimentar un impozit pe salarii în sumă de .X. lei, aferent căruia au fost calculate majorări și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

Prin contestatia formulata, societatea invederează că a încheiat cu jucătorii de fotbal convenții civile și veniturile obținute în baza acestora au natură diferită față de veniturile obținute în baza contractelor de muncă.

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

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

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

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

a) are licența de sportiv profesionist;

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

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

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

iar la alin.4) se precizează :

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

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

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

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

În ceea ce privește drepturile și obligațiile sportivului profesionist, potrivit art.14 alin.7) din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu

modificările și completările ulterioare *“sunt cele prevăzute în statutele și în regulamentele federațiilor sportive naționale, precum și în contractele sau convențiile, după caz, încheiate între părți”*.

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

“Condițiile esențiale pentru validitatea unei convenții sunt:

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

Mai mult decât atât, având în vedere că prin Codul civil sau 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 muncă reglementat de Codul muncii, rezultă că orice contract care poartă denumirea de convenție și care se încheie între cluburi și sportivi profesioniști în condițiile Legii 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.

De asemenea, se reține că nici Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, nu cuprinde prevederi referitoare la clauzele pe care trebuie să le conțină convenția civilă încheiată de sportivul profesionist cu structura sportivă, spre deosebire de contractul individual de muncă al cărui model cadru este aprobat prin Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.64/2003, cu modificările ulterioare, și care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu elementele prevăzute în modelul cadru aprobat.

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

persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege”.

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

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus se desprinde concluzia că prevederile OUG 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.

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

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

Așadar, având în vedere cele de mai sus, convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști și cluburile sportive după intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.205/2005 pentru modificarea art.14 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, nu sunt

de natură să genereze un raport de muncă și implicit o relație angajat angajator.

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

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

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

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

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

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

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

“[...]”

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

Începând cu data de 01.01.2007, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se modifică art.78, după lit.d) a alineatului (1) introducându-se o nouă literă e) cu următorul cuprins:

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

La art.79 din același act normativ se prevede:

„Calculul impozitului și termenul de plată

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

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

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

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

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

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

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

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

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

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

Intrucât diferența de impozit pe veniturile din salarii a fost calculată atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de personalul auxiliar, respectiv personal tehnic și administrativ, neexistând o situație în care să fie evidențiat distinct impozitul aferent veniturilor obținute de sportivii profesioniști și, respectiv de personalul tehnic și administrativ, iar organul de soluționare nu poate stabili distinct cuantumul impozitului aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal care au încheiat convenții civile cu clubul, dețin statutul de sportiv profesionist în condițiile Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale și să încadreze aceste venituri în categoria veniturilor din activități independente conform prevederilor legale incidente. La reanalizarea se vor avea în vedere și argumentele societății referitoare la erorile de calcul.

Ca o consecință, conform principiului de drept accesoriul urmează principalul se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală și pentru majorările și penalitățile de întârziere în cuantum de .X. lei.

C. CONTRIBUȚII SOCIALE

1. Referitor la suma totală de X lei din care CAS angajator în sumă de .X. lei, majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, CAS angajat în sumă de .X. lei, majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea obligării societății la plata contribuțiilor de asigurări sociale aferente veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile în condițiile în care prin legea specială posibilitatea participării sportivilor profesioniști la un sistem de pensii, public și/sau privat a fost prevăzută în funcție de opțiunea sportivului profesionist.

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

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

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

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

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

Acest drept de opțiune vizează **exclusiv** categoria sportivilor profesioniști, astfel cum aceasta este definită la art.14 alin.2 din Legea educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține ca față de prevederile legale citate mai sus, rezultă că voința legiuitorului a fost aceea de a da posibilitatea sportivului

profesionist de a practica sportul în temeiul unui contract individual de muncă sau a unei convenții civile, în condițiile legii.

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

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

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

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

“IV. persoanele care se află în una dintre situațiile următoare:

[...]

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

iar la pct.V se menționează :

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

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

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

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

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

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

Conform art.VI și art.I pct.10 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2007, începând cu data de 1 ianuarie 2008, articolul 23 alineatul.(1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 23

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

a) venitul brut realizat lunar, în situația asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II;”

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

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

Conform art.VI și art.I pct.12 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 91/2007, începând cu data de 1 ianuarie 2008, la articolul 24 alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 24

(1) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art. 23 alin. (1)."

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

În consecință, pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști, în baza unor convenții civile, în situația în care respectivii sportivi nu au optat pentru participarea la un sistem de pensii, societatea contestatoare **nu avea obligația de a calcula și vira la buget** contribuția de asigurări sociale de stat angajator/angajat, în condițiile în care, așa cum s-a reținut la pct.1 din motivarea prezentei decizii, veniturile realizate de sportivii profesioniști nu se încadrează în categoria veniturilor din salarii, iar organele de inspecție fiscală nu au constatat prin actul atacat că sportivii profesioniști care au încheiat convenții civile cu societatea și-ar fi exprimat opțiunea de a participa la sistemul public de pensii.

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

De asemenea, prin adresa nr.X/07.10.2009 a Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale, s-a pronunțat în sensul că *“potrivit art.26 alin.(1) lit.b) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, modificat prin Legea nr.200/2008 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.91/2007 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul protecției sociale contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând “venituri*

primite în baza unor convenții civile sau contracte de colaborare”.Ținând seama că textul nu distinge între contribuția datorată de angajat și contribuția datorată de angajator, putem conchide că persoanele menționate la art.14 din Legea nr.69/2000, legea educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, nu datorează contribuția de asigurări sociale. Această contribuție nu este datorată nici de structura sportivă cu care sportivul profesionist încheie o convenție civilă, în condițiile legii.”

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

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

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

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

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

Intrucât contribuția de asigurări sociale angajator/angajat a fost calculată atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de personalul auxiliar, respectiv personal tehnic și administrativ, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuția aferentă veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de personalul auxiliar, iar organul de soluționare nu poate stabili quantumul acestei contribuții aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de X lei reprezentând CAS angajator în sumă de .X. lei, CAS angajat în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligație de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal care au încheiat convenții civile cu societatea dețin statutul de sportiv profesionist în condițiile Legii educației fizice și sportului nr.69/2000, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale, și având în vedere categoriile de venituri care se cuprind în baza de calcul a contribuției sociale. La reanalizarea se vor avea în vedere și argumentele societății referitoare la erorile de calcul.

Ca o consecință, conform principiului de drept *“accesoriul urmează principalul”* se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală și pentru majorările și penalitățile de întârziere în cuantum de X lei reprezentand accesorii aferente CAS angajator in suma de .X. lei si accesorii aferente CAS angajat in suma de .X. lei.

2. Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- **.X. lei contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;**
- **.X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;**
- **.X. lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;**
- **.X. lei CASS datorată de angajator;**
- **.X. lei accesorii aferente CASS datorată de angajator;**

- **.X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;**
- **.X. lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;**
- **.X. lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale,**

cauza supusă soluționării este legalitatea obligării societății la plata acestor contribuții sociale pentru sportivii profesioniști în condițiile în care în urma încheierii convențiilor civile între club și sportivii profesioniști nu există raporturi angajat-angajator, iar veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile nu reprezintă venituri din salarii.

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

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

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

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

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

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

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

d) militarii angajați pe bază de contract;

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

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

La art.20 din același act normativ se precizează că :

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

- a) asociat unic, asociați;*
- b) administratori care au încheiat contracte potrivit legii;*
- c) persoane autorizate să desfășoare activități independente;*
- d) membri ai asociației familiale;*
- e) cetățeni români care lucrează în străinătate, conform legii;*
- f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) - e)”,*

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

„Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 2,5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la [art. 19](#).”

Cota de 2,5% a fost modificată prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007 nr.487/2006, în vigoare pentru perioada 01.01 – 31.12.2007, care la art.23 alin.1) lit.a) se menționează :

“a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform [art. 26](#) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 2%;

De asemenea, cota de 2% a fost modificată prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 nr.387/2007, în vigoare pentru perioada 01.01 – 31.12.2008, la art.17 alin.1) lit a) se precizează :

„a) contribuția datorată de angajatori la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform [art. 26](#) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 1% în perioada ianuarie - noiembrie și 0,5% începând cu luna decembrie;”.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări de șomaj, la art.27 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare, se menționează că :

„Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. a)

- d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate”

Cota de 1% a fost modificată prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2008 nr.387/2007, în vigoare pentru perioada 01.01 – 31.12.2008, care la art.17 alin.1) lit.b) se stipulează :

“b) contribuția individuală datorată la bugetul asigurărilor pentru șomaj conform [art. 27](#) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, este de 0,5%;”

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

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

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

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

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

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

La art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se menționează :

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

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

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

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

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

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

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

De asemenea, cota a fost redusă pentru anul 2008 la 5,5% și la 5.2% în conformitate cu prevederile art.9 alin.3) lit.a) din Legea bugetului de stat pe anul 2008 nr.388/2007 care precizează că :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La art.6 din același act normativ se precizează că

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

a) asociat unic, asociați, comanditari sau acționari;

b) comanditați, administratori sau manageri;

c) membri ai asociației familiale;

d) persoane autorizate să desfășoare activități independente;

e) persoane angajate în instituții internaționale;

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

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

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

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

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

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

In ceea ce privește contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, la art.7 alin.1) din Legea

nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că :

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

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

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

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

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

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

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

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

a) asociați, comanditari sau acționari;

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

c) membri ai asociației familiale;

d) autorizate să desfășoare activități independente.

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

La art.4 alin.1) din același act normative se precizează :

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

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

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

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

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

iar la art.5 se stipulează că :

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

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

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

c) [persoanele prevăzute la art. 1 alin. \(2\)](#)”.

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

„Pentru a beneficia de concedii și indemnizații, persoanele prevăzute la art. 1 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 și care au fost asigurate în temeiul Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările ulterioare, sunt obligate să depună la casa de asigurări de sănătate declarația de asigurare pentru concedii și indemnizații în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme”.

Din interpretarea actelor normative explicitate se reține că legiuitorul a instituit obligația plății contribuției în sarcina angajatorilor numai

pentru persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și în baza raportului de serviciu precum și pentru persoanele care desfășoară activități electivă sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești.

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

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

Se reține că organele de inspecție fiscală au obligat clubul contestator la plata contribuțiilor pe considerentul că veniturile realizate de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile ar fi venituri de natură salarială.

Organul de soluționare nu își poate însuși această constatare în condițiile în care la pct.1 din motivarea prezentei decizii s-a reținut că veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile nu sunt venituri salariale, iar între sportivii profesioniști și societate nu sunt raporturi de natură angajat – angajator ca urmare a încheierii convențiilor civile.

În concluzie, în cazul veniturilor din convenții civile realizate de sportivii profesioniști contribuția de asigurări pentru șomaj angajator nu se datorează de către societate deoarece aceasta nu are calitatea de angajator, iar contribuția pentru șomaj angajați nu se datorează decât în situația existenței contractului de asigurare pentru șomaj încheiat de sportivii profesioniști.

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

Întrucât contribuțiile sociale au fost calculate atât asupra veniturilor realizate de sportivii profesioniști cât și asupra veniturilor obținute de tehnicieni, antrenori, neexistând o situație în care să fie evidențiate distinct contribuțiile aferente veniturilor obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile și, respectiv veniturile obținute de tehnicieni și antrenori, iar

organul de soluționare nu poate stabili cuantumul acestor contribuții aferent veniturilor realizate de sportivii profesioniști, în temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, pentru suma pentru suma totală de X lei reprezentând contribuția socială pentru accidente și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator și de asigurați, CASS datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice același tip de obligații de plată și pentru aceeași perioadă, analizând dacă jucătorii de fotbal care au încheiat convenții civile cu societatea contestatoare dețin statutul de sportiv profesionist în condiții Legii educației fizice și sportului, cu modificările și completările ulterioare, incidente perioadei supuse inspecției fiscale, și având în vedere categoriile de venituri care se cuprind în baza de calcul a contribuțiilor sociale și raporturile născute între sportivii profesioniști și societate urmarea încheierii convențiilor civile. La reanalizarea se vor avea în vedere și argumentele societății referitoare la erorile de calcul.

Ca o consecință, conform principiului de drept accesoriul urmează principalul se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală și pentru majorările și penalitățile de întârziere în cuantum de X lei aferente contribuțiilor mai sus precizate.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **CASS datorată de asigurați;**
- .X. lei **accesorii aferente CASS datorată de asigurați,**

Agentia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru veniturile obținute de sportivii profesioniști în baza convențiilor civile, contribuția individuală de asigurări de sănătate este datorată în cuantumul

stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care contribuția se calculează diferențiat asupra veniturilor supuse impozitului pe venit.

In fapt, aferent veniturilor obținute de sportivii profesioniști și de personalul administrativ și tehnic organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată la contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de .X. lei.

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

In drept, potrivit prevederilor art.257 alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare pentru perioada 28.04.2006 – 31.12.2008:

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

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

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

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

d) indemnizațiilor de șomaj;

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

f) veniturilor realizate din pensii”.

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

În condițiile în care la cap.C pct.1 din considerentele prezentei decizii a fost desființat capitolul din decizia de impunere referitor la impozitul pe veniturile din salarii cu motivarea că veniturile realizate ca urmare a convențiilor/contractelor civile încheiate în condițiile Codului civil de sportivii profesioniști se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, iar conform art.78 alin.1 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încadrarea în categoria alte venituri este condiționată și de opțiunea exercitată în scris de sportivul profesionist prin convenția civilă încheiată cu structura sportivă, art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa și capitolul referitor la contribuția individuală de asigurări de sănătate în sumă de .X. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze baza de calcul a acestei contribuții în funcție de încadrarea veniturilor obținute de sportivii profesioniști din convenții civile, de dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată. La reanalizarea se vor avea în vedere și argumentele societății referitoare la erorile de calcul.

D. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de consultanță, marketing, publicitate și activități promoționale în condițiile în care nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către prestator și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL .X., pe facturi fiind înscrisă mențiunea *“prestari servicii conform contract”*.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind justificarea acestor prestatii a fost prezentat Contractul nr. X/01.07.2007 incheiat pe o perioada de un an incepand cu data de 01.07.2007, cu valoarea totala de X euro, din care X euro sub forma de avans, iar diferenta de X euro plătită în rate a câte X euro/luna. Obiectul contractului prevăzut la art.1 constă în servicii de consultanta, marketing, publicitate si activitati promotionale efectuate de prestator la solicitarea beneficiarului.

S-a constatat că aceste prestatii nu au putut fi identificate intrucat nu au fost prezentate documente emise de prestator, respectiv studii, rapoarte de lucru, materiale promotionale etc. care sa facă dovada ca serviciile au fost prestate efectiv și ca prestarea acestora s-a efectuat în scopul operatiunilor taxabile ale societății. Ca urmare, nu a fost acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestatia formulata, societatea susține că prestările au o natură diversă, o primă dovadă fiind plata acestora, contractul încheiat și facturile emise de prestatori, unele dintre servicii neputând fi probate cu documente.

În drept, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Se reține că pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat facturile și Contractul nr. X/01.07.2007 incheiat pe o perioada de un an incepand cu data de 01.07.2007, cu valoarea totala de X euro, din care X euro sub forma de avans, iar diferenta de X euro plătită în rate a câte X euro/luna, ce are ca obiect servicii de consultanta, marketing, publicitate si activitati promotionale efectuate de prestator la solicitarea beneficiarului, fără ca societatea să prezinte documentele justificative solicitate pentru a putea demonstra faptul că serviciile contractate au fost efectiv prestate în scopul activității sale.

Chiar dacă societatea nu a putut prezenta, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de consultanță marketing, publicitate și activități promotionale și totodată folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de consultanță de către prestator, documente din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt în conformitate cu prevederile contractuale, respectiv rapoarte de activitate ale consultantului, corespondență, strategii de marketing, materiale promoționale sau orice documente cu caracter specific serviciilor prestate.

Se reține că, prin contestație, societatea precizează „[...] serviciile care fac obiectul contractului încheiat cu SC .X. SRL au o natură diversă, fiind efectiv prestate, o primă dovadă rezidând în plata acestora către subscrisa, prin contractul încheiat și facturile emise de prestator, aspecte care nu au fost contestate de către organele de control.

Este evident că unele dintre servicii nu pot fi probate prin documentele solicitate de către organele de control, respectiv studii, rapoarte de lucru, materiale promoționale, etc. având în vedere natura acestora”.

Față de argumentele societății organul de soluționare a contestației reține că nu au fost prezentate documente din care să rezulte natura serviciilor, respectiv în ce au constat, concret, serviciile de consultanță, marketing, și activitățile promoționale, din contractul prezentat reiesind doar denumirea generică a serviciilor nu și natura acestora.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază **serviciile** de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și implicit al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract/acord de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, **nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.**

Față de cele reținute mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor, în cazul în speță serviciile de consultanță, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. X SRL .X. și în mod corect au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate cu această sumă.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC Y SRL reprezentând *“prestări servicii transfer .X. cf. contract nr.1/13.07.2007”* în condițiile în care nu justifică cu documente serviciile pentru care se va achita comisionul și nici faptul că acestea au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2007- 2008.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și în sumă de **X lei** din facturile fiscale nr.X/24.09.2007, cu același număr și aceeași dată, dar cu valori diferite, emise de SC .X. .X. SRL care au înscrisă mențiunea “*prestari servicii transfer .X. cf. contract nr.X/13.07.2007*”.

Baza impozabila în sumă de X lei a fost inregistrata in contabilitate pe cheltuieli și TVA **in luna septembrie 2007**, iar a doua factură a fost inregistrata in contabilitate pe cheltuieli si TVA deductibilă **in luna mai 2008**, asa cum rezulta din extrasul din Registrul Jurnal aferent lunii mai 2008 si fisa contului 401.S031 X SRL.

Societatea a prezentat o intelegere incheiata intre reprezentantul.X. – .X. .X. si .X. .X. în calitate de impresar al jucatorului X, prin care se solicita ca plata sumei de X euro sa fie facuta in contul SC .X. .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **din documentele prezentate nu se justifica comisionul de transfer dintre emitentul celor doua facturi, respectiv SC .X. .X., contribuabilul verificat si persoana fizica straina .X. .X..**

Mai mult, jucatorul al carui nume apare mentionat in intelegerea prezentată, respectiv X, a fost achizitionat de la Clubul X din Slovacia in baza unei facturi emise de Clubul cesionar.

Prin contestatie, societatea susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care reiese că impresarul jucătorului .X. Dare a demarat în fața FIFA procedurile de recuperare a sumei de X euro pe care societatea o datorează acestuia aceste documente nu au fost avute în vedere.

În drept, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

b) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale de mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din situația de fapt constatată reiese că societatea a dedus TVA din două facturi fiscale emise de aceeași societate, respectiv SC .X. .X. SRL, cu același număr și dată dar cu valori diferite, care au înscrisă mențiunea *“prestari servicii transfer .X. cf. contract nr. 1/13.07.2007”*.

Pentru una din facturile fiscale societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată la data emiterii facturii, respectiv septembrie 2007, iar pentru a doua factură a dedus taxa pe valoarea adăugată ulterior, în exercițiul următor, respectiv luna mai 2008.

Or, potrivit prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\)](#);

și conform prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Astfel, societatea deși deținea document justificativ datat 24.09.2007 și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ulterior, în luna mai 2008.

Referitor la comisionul facturat de SC .X. SRL, se reține că la contestație este prezentată (în limba engleză) înțelegerea nr.X/13.07.2007 încheiată între reprezentantul FC .X. – .X. .X. și .X. .X. în calitate de impresar al jucătorului X, prin care stabilește plata sumei de X euro reprezentând comision cu indicația ca aceasta să fie efectuată în contul SC .X. .X. SRL .X., **fără a se menționa concret serviciile pentru care se va achita acest comision.**

De asemenea, sunt anexate, (în limba engleză) convenția din data de 31.12.2007, dintre X și impresarul .X. .X. prin care jucătorul îl autorizează pe impresar să-l reprezinte în toate afacerile cu clubul, inclusiv cu FIFA și UEFA, precum și corespondența dintre impresar și FIFA, FIFA și Federația de Fotbal a României.

Se reține că pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă comisionului achitat în contul unei societăți indicate de impresarul jucătorului ce urmează a fi transferat, societatea contestatoare trebuia să prezinte documente din care să reiasă concret serviciile pentru care se achită acest comision (negociere, intermediere,

etc.) impresarului .X. .X., respectiv dacă acest comision se referă la transferul jucătorului X pe care îl reprezintă.

Or, din documentele prezentate și din cele precizate în contestație reiese că, în fapt, impresarul nu a încasat comisionul, acesta făcând demersuri către FIFA în vederea recuperării contravalorii comisionului de la FFR, nerezultând dacă acest comision privește transferul jucătorului pe care îl reprezintă sau alte servicii și nici dacă serviciile pentru care s-a facturat comisionul au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Mai mult, din constatări și din factura nr. X/21.06.2007 (în limba engleză) reiese că jucătorul .X. X a fost transferat de .X. a.s. către FCU .X. .X. & X SA, societate care are altă denumire, altă adresa, dar același CUI RO X cu societatea contestatoare. Transferul s-a efectuat la valoarea de X euro, iar factura a fost înregistrată la FCU .X. .X. & .X. SA sub nr. X/03.07.2007, anterior înțelegerii încheiate între reprezentantul X .X. – .X. .X. și .X. .X. în calitate de impresar al jucătorului X.

Ca urmare, documentele prezentate nu sunt de natură să justifice comisionul facturat de SC .X. nu fac dovada dacă acest comision se referă la transferul jucătorului X pe care îl reprezintă, potrivit facturii transferul fiind efectuat pe bază de factură emisă .X. SRL, societatea indicată de impresarul .X. .X., de .X..

De asemenea, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că impresarul .X. .X. ar fi efectuat intermedierea respectiv negocierea cu FC .X. în numele .X., societatea care a emis factura de transfer.

Chiar dacă societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că transferul jucătorului .X. X a avut loc ca urmare a demersurilor efectuate de impresarul acestuia care îl reprezintă și deci comisionului achitat societății indicate de impresar a reprezentat contravaloarea unui serviciu destinat realizării de operațiuni taxabile ale societății, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc că, acest comision de transfer a fost achitat pentru servicii prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății și deci are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele

dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de X SRL .X. și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii emisă de .X. SRL .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de X SRL .X. și .X. SRL .X. reprezentând revizii autoturism și articole de îmbracaminte și încălțăminte, alte bunuri specifice pentru dotarea unei echipe profesionale care participa la concursuri de raliuri auto în condițiile în care nu justifică cu documente că achizițiile au fost efectuate pentru realizarea operațiunilor sale taxabile, iar susținerea din contestație privind intenția de a unifica activitatea clubului de automobilism cu activitatea societății nu se referă la intenția declarată a societății de a angaja achiziții/servicii care să le folosească în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor nr.X/08 și nr.X/09, ambele din data de 08.03.2007, emise de .X. SRL .X., reprezentând revizii la un autoturism pentru întreceri sportive, precum și TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. SRL .X. pentru achiziții de articole de îmbracaminte și încălțăminte, precum și alte bunuri specifice pentru dotarea unei echipe profesionale care participa la concursuri de raliuri auto.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu cuprind date referitoare la felul autoturismului, respectiv dacă acesta este proprietatea contribuabilului verificat, nu este însoțit de denumirea pieselor care s-au înlocuit, tarife percepute etc.. S-a constatat și faptul că societatea a efectuat și alte cheltuieli privind plata unor sportivi profesioniști titularizați de Federația de Automobilism din România, din explicațiile primite rezultând că a avut intenția de a unifica activitatea clubului de automobilism .X. .X. din .X. cu SC Y., care nu s-a finalizat și în consecință, cheltuielile efectuate în acest sens nu au nici o justificare.

Prin contestație societatea aduce argumente referitoare la faptul că legislația europeană prevede dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru intenția societății de a angaja o activitate care face obiectul impozitării din punct de vedere al TVA.

În drept, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

c) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale de mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Față de prevederile legale de mai sus reiese că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, respectiv revizii la un autoturism pentru întreceri sportive și articole de îmbracaminte și încălțăminte, precum și alte bunuri specifice pentru dotarea unei echipe profesionale care participa la concursuri de raliuri auto, în condițiile în care societatea are ca obiect principal activitate fotbalistică.

Astfel, societatea nu face dovada că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere argumentul societății conform căruia a efectuat aceste cheltuieli și a dedus taxa pe valoarea adăugată întrucât avea intenția de a unifica activitatea clubului automobilistic .X. .X. din .X. cu SC Y SA și că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere jurisprudența europeană cu privire la intenția societății, se rețin următoarele:

Conform prevederilor art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care prevăd:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent”

Coroborate cu prevederile pct.66 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu

faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.”

Întrucât de la data aderării legislația română a fost armonizată cu Directiva a -6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile Curții Europene de Justiție, în cauză este relevantă decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/94 .X., conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică, în sensul art.4 al Directivei a 6-a , și în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de **intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 în cazul .X. se face trimitere la paragraful 24 din cazul .X. (C-268/83) unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art.4 din Directiva a-6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Relevant în soluționarea speței în cauză este și decizia Curții Europene de Justiție în cazul X NV C37/1995, potrivit căreia art.17 al Directivei a 6-a, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru **bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile.**

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată **se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile** de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere.

Din punct de vedere semantic, "**intenția**" de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Ori, față de cele prezentate nu se poate reține argumentul contestatoarei referitor la faptul că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată prezentând în susținere hotărârea Curții în cazul .X., întrucât societatea nu a demonstrat cu documente intenția declarată cu privire la unificarea activității clubului automobilistic .X. .X. din .X. cu SC Y SA .X., nu a efectuat investiții pentru pregătirea unificării ci a suportat pe cheltuielile clubului de fotbal și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor și bunurilor facturate de cele două terțe societăți. Având în vedere că activitatea clubului automobilistic .X. .X. Team din .X. diferă de activitatea desfășurată de societate, necesitând investiții de altă natură decât cele ale activității proprii, că nu s-a prezentat niciun fel de document din care să rezulte intenția declarată a unificării celor două persoane juridice, achizițiile efectuate nu pot fi considerate ca fiind prima investiție efectuată ca urmare a acesteia.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. SRL .X. și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii emisă de .X. SRL .X..

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei aferentă facturii emisă de SC .X. .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura care nu conține indicativul „RO” al codului fiscal al furnizorului, iar din verificarea bazei de date a ANAF a rezultat ca furnizorul nu este înregistrat în scopuri de TVA, contestatoarea invocând faptul că poate solicita furnizorului corectarea facturii întocmită în mod eronat.

Perioada verificată: august 2007.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr.X/27.08.2007 emisa de SC .X. .X. in valoare totala de X lei, ce are inscris codul fiscal al emitentului nr.X fara ca acesta sa fie insotit de indicativul de platitor de TVA - RO. Din consultarea bazei de date ANAF a

rezultat ca SC .X. .X., având codul fiscal X, nu s-a declarat ca platitor de TVA si ca atare, nu se afla in evidenta organelor fiscale ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

Serviciul in scris in factura menționată este aferent transferului jucatorului X pentru care a fost prezentat si acordul de transfer nr.X/23.08.2007 având o valoarea de transfer de X euro, fara ca în acesta să se menționeze dacă este purtător de TVA aferenta.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.146 și art.155 alin.5 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Societatea, prin contestația formulată, motivează în susținerea acestui capăt de cerere că potrivit pct.58 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal poate solicita furnizorului corectarea facturii întocmită eronat, precum și faptul că are drept de deducere a TVA având în vedere că furnizorul a achitat TVA la buget.

În drept, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus menționat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al **documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal** sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, **care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal**, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului*

emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]”.

Așadar, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurile și/sau serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate **de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA**, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor în articolul de lege mai sus precizat.

Totodată, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție, în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și ale art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/199 Legea contabilității, republicată, precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată reiese că societatea a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura fiscală care nu conține indicativul „RO” al codului de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului. Totodată, s-a constatat, din verificarea bazei de date a ANAF, că furnizorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

Totodată, se reține că societatea aduce ca singur argument în susținerea acestui capăt de cerere faptul că, potrivit pct.58 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, neinvocat de organele de inspecție fiscală, poate să solicite corectarea facturii întocmită eronat, întrucât furnizorul a achitat TVA la buget.

Argumentul nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că pct.58 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, dat în explicitarea art.150 alin.3 din Codul fiscal, prevede:

“58. (1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.

(2) Dacă furnizorul sau prestatorul este în imposibilitate de a corecta factura întocmită în mod eronat datorită declanșării procedurii de lichidare, faliment, radiere sau alte situații similare, beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitată și nedatorată dacă face dovada că a plătit această taxă furnizorului precum și a faptului că furnizorul a plătit taxa respectivă la bugetul statului.”

Potrivit prevederilor legale, chiar dacă taxa pe valoarea adăugată a fost înscrisă eronat în factura fiscală și a fost achitată la buget de furnizor, **„beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxa”**.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii emisă de SC .X. .X..

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din factură proforma, emisa de S.C. X SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală - proforma în condițiile în care dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se exercită numai în baza exemplarului original al facturii fiscale.

Perioada verificată: martie 2008.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** de pe o factura fiscală - proforma din data de 14.03.2008, emisa de SC **.X. .X. SRL .X.**, reprezentând prestări servicii. Baza impozabilă a TVA este în suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală, în baza art.146 alin.1 și art.155 alin.5 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.73 din HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât factura fiscală - proforma nu îndeplinește calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării în contabilitate în conformitate cu prevederile HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Contestatoarea susține că potrivit prevederilor art.155 alin.11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală erau obligate să analizeze condițiile de fond și nu de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA. În susținere prezintă hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 – Ecotrade.

În drept, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“ 46. (1) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.*”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

Așadar, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să dețină exemplarul original al **facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor în articolul de lege mai sus precizat.**

De asemenea, la art.2 din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se prevede:

"(2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.

Și potrivit Anexei 1 "CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă" din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, FACTURA FISCALĂ (cod 14-4-10/A) reprezintă;

"Formular cu regim special de înseriere și de numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- document de încărcare în gestiunea primitorului;
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului."**

Referitor la argumentul societății conform căruia potrivit prevederilor art.155(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „(11) *România va accepta documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în formă electronică drept facturi, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de prezentul articol*” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că se referă la operațiuni intracomunitare și nu la operațiuni interne.

În ceea ce privește hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 –Ecotrade, invocată de contestatoare organul de soluționare a contestației reține ca aceasta se referă la art.17, art.18 alin.2 și 3 și art.21 alin.1 lit.b) din Directiva 77/388 a CEE privind dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sistemul de taxare inversă, ori în cazul în speță starea de fapt se referă la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unei facturi fiscale-proforma care, potrivit prevederilor legale fiscale nu are calitatea de document justificativ în baza căruia se poate deduce TVA.

Ca urmare a celor precizate mai sus, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii fiscale proforma, emisa de S.C. .X. .X. SRL.**

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei pentru bunuri inscripționate cu sigla firmei acordate gratuit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile acordate gratuit spectatorilor în condițiile în care organele de inspecție fiscală au calificat aceste cheltuieli ca fiind de protocol.

Perioada verificată: 2007.

În fapt, în baza facturilor fiscale nr..X./16.07.2007 emisa de SC X SRL .X. și nr.X/20.07.2007 emisa de SC .X. SRL societatea a achiziționat X

fulare cu inscripția "x", în valoare de X lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X lei și X tricouri albe imprimare cu sigla clubului, în valoare de X lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X lei.

Din explicațiile reprezentantului societății bunurile înscrise în facturile fiscale de achiziție au fost distribuite gratuit către diverse persoane fizice cu ocazia meciului amical desfășurat cu Clubul de fotbal X – Italia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu bunurile acordate cu titlu gratuit sunt de natura cheltuielilor de protocol, care potrivit prevederilor art. 21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă cheltuieli cu deductibilitate limitată, în cota de 2%. Întrucât potrivit raporturilor financiare anuale contribuabilul a înregistrat numai pierderi contabile, conform prevederilor art.128 alin.8) lit.f) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că acordarea de bunuri de mică valoare în cadrul acțiunilor de protocol nu constituie livrare de bunuri în condițiile stabilite prin norme și ale pct.6 alin.14) lit.a) din Normele de aplicare ale Codului fiscal conform cărora bunurile acordate gratuit în cazul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a acestora este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **.X. lei reprezintă TVA colectată.**

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol întrucât bunurile achiziționate au fost acordate gratuit persoanelor care au achiziționat bilete la meciul amical și deci reprezintă cheltuieli pentru stimularea vânzărilor și obținerea de venituri impozabile. De asemenea, societatea susține că spectatorii nu sunt „parteneri de afaceri” și se încadrează în prevederile art.128 alin.8 lit.e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.8 lit.e) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

*e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, **alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;***

*f) **acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.***”

Conform prevederilor pct.6 alin.(11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.”

Față de prevederile legale mai sus citate rezultă că acordarea de bunuri, în mod gratuit, în scopul acțiunilor de protocol nu reprezintă livrare de bunuri, însă acordarea de bunuri în mod gratuit în scopul acțiunilor de protocol ce au depășit plafonul în care cheltuielile de protocol sunt deductibile la calculul profitului impozabil reprezintă livrare de bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere având în vedere că societatea a realizat pierdere contabilă, fără să analizeze natura operațiunilor efectuate, respectiv:

Acțiunile de protocol constau, de obicei, în organizarea de întâlniri cu clienții sau reprezentanți ai persoanelor juridice din același domeniu, respectiv invitații, conferințe, ceremonii etc. în cadrul cărora societatea organizatoare acordă tratații, precum și bunuri de mică valoare, materiale inscripționate, etc. în vederea popularizării numelui, unui produs, etc..

În speță este vorba despre organizarea unui meci de fotbal între echipa societății care desfășoară activitate fotbalistică și o echipă străină invitată să susțină un meci amical. Ca urmare, organizarea unui meci de fotbal reprezintă parte a activității desfășurate de societate, iar modul de organizarea a unui meci de fotbal face parte din strategia de marketing a acesteia, acordarea de bunuri inscripționate cu numele echipei ce reprezintă societatea și cel al echipei adverse, spectatorilor, putând reprezenta unul din elementele care compun strategia de marketing.

Ca urmare, potrivit prevederilor legale incidente, având în vedere argumentele contestatoarei, precum și cele precizate în prezenta decizie, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere și în urma reanalizării să stabilească dacă societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată sau nu.

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă transferului de jucători, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru transferurile de jucători cu care societatea avea încheiate contracte de muncă.

Perioada verificată: ianuarie și martie 2009

În fapt, în lunile ianuarie și martie 2009, contribuabilul a emis două facturi la extern în valoare totală de X euro reprezentând transferul drepturilor de joc a doi fotbaliști, astfel:

- factura nr.x27.01.2009 emisă către X X din Portugalia în valoare de X euro, respectiv X lei, reprezentând transferul jucătorului .X.;
- factura nr.X/01.03.2009 emisă către .X. Club X din Rusia în valoare de X euro, respectiv X lei, reprezentând transferul jucătorului X.

Facturile au fost emise fără TVA societatea considerând că această operațiune este scutită de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de transfer de jucători constituie o operațiune care intră în sfera de aplicare a TVA, al cărei loc de impunere este în România, astfel că se datorează TVA

colectata in suma de .X. lei pentru cele doua transferuri de sportivi in strainatate.

În drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.129 alin.(1) si art.133 alin.(1) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevăd:

"Art. 129. Prestarea de servicii.

(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.

[...]

Art. 133. Locul prestarii de servicii.

(1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate."

Coroborate cu dispozitiile pct.7 alin.(8) si pct.13 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.129 si art.133 din Codul fiscal, care precizează:

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

"13. (1) Transferul de sportivi de la un club din România la un club din altă țară are locul la locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, este considerata prestare de servicii orice operatiune care nu este livrare de bunuri, prin urmare transferul cu plata al unui sportiv de la un club la un alt club este prestare de servicii si intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, locul prestarii serviciilor fiind considerat locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, in cazul de fata sediul societății de la care a avut loc transferul.

Ca atare, societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata in cota standard asupra veniturilor obtinute din transferurile de jucatori catre alte cluburi sportive, cota prevazuta la art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce, transferurile de jucatori nefiind mentionate in categoria celor scutite, prevazute expres de lege la art. 141 - 144 din actul normativ menționat.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia transferurile de jucători reprezintă *“operațiuni de cedare a unor mijloace fixe necorporale, operațiune care este evident o livrare”*, precum și faptul că taxa pe valoarea adăugată se aplică numai în cazul agenților de jucători care prestează servicii de intermediere, nu se justifică deoarece prevederile legale invocate respectiv pct.13 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/ 2004, arata fara echivoc ca *“transferurile de sportivi de la un club din Romania la un club din alta tara are locul la locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.”*

Referitor la invocarea de către societate a hotărârii Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 –Ecotrade, organul de soluționare a contestației reține ca aceasta se referă la art.17, art.18 alin.2 și 3 și art.21 alin.1 lit.b) din Directiva 77/388 a CEE privind dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sistemul de taxare inversă, ori în cazul în speță starea de fapt se referă la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile de transfer de jucători.

Ca urmare a celor precizate mai sus, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă transferului de jucători.

8. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

Perioada verificată: 01.01.2007 – 30.04.2009.

În fapt, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă unor prestări pentru care nu a prezentat documente justificative și TVA în sumă de X lei neevidențiată în factura fiscală și s-a dispus colectarea TVA în sumă de X lei aferentă unor operațiuni care se încadrează la măsuri simplificate și în sumă de X lei aferentă unei operațiuni care implică o prestare de serviciu în schimbul altuia, pentru care prin contestație nu se aduc argumente.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

b) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. .X. SA** deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.07.2011, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestație ca nemotivată pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

9. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor și penalităților de întârziere datorat bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie a fost desființată parțial decizia de impunere pentru debitul care le-a generat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată.

Din suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată contestată la cap.C pct.6 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar la cap.C pct.1-5 și pct.7-8 din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată, respectiv nemotivată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) 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".

Întrucât nu se poate defalca cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată, respectiv nemotivată, și care se datorează bugetului de stat de cuantumul majorărilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, ce constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./22.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile datorate bugetului de stat și în funcție de cele constatate la reanalizarea debitelor pentru care s-a desființat decizia de impunere.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.206 alin.1 lit.b și d, art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b), 11.6 lit.b) și pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.07.2011, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venitul din salarii;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul din salarii;
- .X. lei CAS datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente CAS datorată de angajator;
- .X. lei CAS datorată de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente CAS datorată de asigurați;
- .X. lei contribuția socială pentru accidente și boli profesionale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției sociale pentru accidente și boli profesionale;
- .X. lei contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de asigurați;
- .X. lei CASS datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente CASS datorată de angajator;
- .X. lei CASS datorată de asigurați;
- .X. lei accesorii aferente CASS datorată de asigurați;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- .X. lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice;
- .X. lei contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- .X. lei TVA ;
- .X. lei accesorii aferente TVA,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei și de prevederile legale.

2. Respingerea contestatiei formulata de SC .X. .X. SA impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.07.2011 ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

3. Respingerea contestatiei formulata de SC .X. .X. SA impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./22.07.2011 ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

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, potrivit prevederilor legale.

X

DIRECTOR GENERAL