

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL BRAȘOV

- Secția de contencios administrativ și fiscal

Sentința nr. _____

Dosar nr. _____

Ședința publică din data de _____

Președinte: - _____

Pentru astăzi fiind amânată acțiunii civile promovate de către reclamanta _____ în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, având ca obiect anulare acte administrative fiscale.

La apelul nominal făcut în ședință publică, la pronunțare, se constată lipsa părților
Procedura îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din data de _____, când părțile prezente au pus concluzii în sensul celor consemnate în încheierea de ședință din aceea zi, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre.

Instanța, pentru a da posibilitatea părților să depună la dosar concluzii scrise, a amânat pronunțarea pentru data de _____, apoi din lipsă de timp pentru data de _____ și apoi pentru data de _____.

CURTEA:

Asupra acțiunii reclamantei _____ în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru Administrația Finanțelor Publice Brașov și Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov:

Prin acțiunea introductivă, înregistrată cu nr. _____, reclamanta _____ în contradictoriu cu pârății Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru Administrația Finanțelor Publice Brașov și Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, a solicitat instanței anularea în tot a Deciziei Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov nr. _____, admiterea contestației nr. _____ împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. _____ și a Deciziei de impunere nr. _____ ale Administrației Finanțelor Publice Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală și, corelativ, anularea tuturor măsurilor dispuse de către organele de control ale Administrației Finanțelor Publice Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. _____.

În motivarea acțiunii reclamanta susține, în esență, că a contestat un număr de _____ tipuri de impozite, taxe și contribuții la diverse fonduri, care au fost determinate de organul de control fiscal ca nefiind calculate, instituite și achitate de asociația sportivă reclamantă și care, în fond, sunt consecința interpretării în drept diferite dată de cele două părți adverse unor situații de fapt fiscale și care privesc modul de încadrare a unor categorii de venituri realizate de organizația sportivă, cu consecințe asupra bazei de impozitare a impozitului pe profit și al TVA; modul de încadrare a veniturilor realizate de persoanele angrenate în activitatea asociației reclamante, cu consecințe asupra stabilirii bazelor de impozitare a impozitului pe salarii, a impozitului pe venituri din alte surse precum și contribuțiile conexe la diverse fonduri (CAS, șomaj, sănătate, fond de risc, fond de concedii și indemnizații medicale). Astfel, reclamanta susține că veniturile definite de documentele primare și operațiunile care le-au generat ca fiind contribuții de solidaritate nu sunt venituri realizate din activități economice, cum este cazul transferurilor de jucători la alte cluburi de fotbal, transferul jucătorului _____ generând suma de _____ lei vechi, la care se adaugă _____ lei vechi, sume ce reprezintă în realitate contribuție de solidaritate, deci sumă

neimpozabilă. Dimpotrivă, în mod greșit organul fiscal a tratat venitul total realizat de asociația reclamantă, în cuantum de 2.771.068.917 lei vechi drept venituri realizate din activități economice.

De asemenea, organul fiscal a recalculat nivelul cheltuielilor deductibile fiscal aferente impozitului pe profit la nivelul de 2.875.068.917 lei vechi, față de nivelul total al cheltuielilor înregistrate în contabilitate de 2.771.068.917 lei vechi, după care, pe baza calculului menționat mai sus, organul de control fiscal a determinat un impozit pe profit de 22.771.068.917 lei vechi, datorat de asociația reclamantă pentru anul 2004. Corelativ, organul fiscal a stabilit că taxa pe valoarea adăugată de plată pentru sumele de impozitat este de 22.771.068.917 ron, pentru perioada noiembrie 2004 - decembrie 2004.

În privința impozitului pe profit, asociația reclamantă a arătat următoarele:

Contribuabilul (), prin cererea de soluționare nr. , a contestat măsurile stabilite de organul de control fiscal privind impozitul pe profit, în baza următoarelor temeiuri de drept :

1. Cu privire la aplicabilitatea Deciziei nr. , a Comisiei Centrale Fiscale, care reglementează conținutul economic al transferurilor sportivilor, a susținut principiul conform căruia : "Orice modificare sau completare la prezentul Cod intra în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege" (Cod Fiscal, art. 4 , aplicabil anului 2004).

Aceasta, în condițiile în care, conform prevederilor Capitolului II - Interpretarea și modificarea Codului Fiscal - Principiile fiscalității, art.3 , lit. "b" și lit. "c" din Codul Fiscal aplicabil anului 2004, sunt stabilite condițiile în care pot opera modificările :

"a) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;"

"c) eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului Fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile persoanelor fizice și juridice în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore."

Faptul că "— Ministerul Finanțelor Publice înființează o Comisie Fiscală Centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod " (art. 6, alin. - Cod Fiscal 2004), nu exclude principiul neretroactivității instituit prin art. 4 - Cod Fiscal 2004, enunțat mai sus.

De asemenea, a arătat că este adevărat că în conformitate cu prevederile art. 11 , alin. (1) - Cod Fiscal "la stabilirea unui impozit sau a unei taxe în interesul prezentului cod (Cod fiscal român , 2004 - n.n.), autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții" dar, consideră că și aceasta prevedere este supusă aceluiași principiu al neretroactivității prevederilor fiscale.

Pe baza acestor precizări, organizația a considerat că - la nivelul anului 2004 -, prevederile Deciziei nr. 2/2004 operează începând cu data de 01.01.2005.

În fapt și în drept, la nivelul anului 2004 a fost înregistrată o singură operațiune de "Transfer sportivi", în valoare de lei vechi. În condițiile acceptării ca valide a prevederilor deciziei nr. 2/2004 a Comisiei Fiscale Centrale, acest venit ar căpăta valențele de venit impozabil.

Cumulat cu veniturile din dobânzi și venituri din diferențe valutare (3.000.000 lei vechi + 2.771.068.917 lei vechi), venitul total impozabil, la nivelul anului 2004, s-ar cifra la (-) 2.774.068.917 lei vechi, realizând astfel o pierdere reală la nivelul anului fiscal, care nu generează impozit pe profit.

2. Cu privire la natura veniturilor asupra impozitului pe profit.

Conform constatărilor organului fiscal de control, toate veniturile realizate de organizație la nivelul anului 2004 sunt de natura economică și se supun impozitului pe profit, în condițiile prevăzute de art. 15, alineatul (3) Cod Fiscal, fiind compuse din :

- venituri din contribuții de solidaritate : 2.771.068.917 lei vechi;
- venituri din transferul sportivilor: 3.000.000 lei vechi;

-venituri din diferențe de curs valutar, aferente încasărilor din contribuțiile de solidaritate :(-) lei vechi;

-venituri din dobânzi asupra sumelor încasate din transferuri sportivi: lei vechi;

Rezulta astfel ca „veniturile din contribuțiile de solidaritate au fost asimilate veniturilor din transferul sportivilor, așa cum sunt definite de Decizia nr. 2/2004 a Comisiei Fiscale Centrale, organul fiscal de control nejustificând în nici un fel aceasta încadrare.”

Totalitatea veniturilor rezultate din diferențe de curs valutar și dobânzi se supune de asemenea calculului impozitului pe profit, reprezentând de fapt și de drept sigura încadrare corectă a veniturilor realizate de organizație, la nivelul anului 2004. Având o valoare negativă (lei vechi), nu se datorează impozit pe profit.

Referitor la acest ultim aspect, face următoarele precizări: în conformitate cu art. 15, alineat 2, litera f, erau scutite de impozit "dividendele, dobânzile și veniturile realizate din vânzarea - cesionarea titlurilor de participare obținute din plasarea veniturilor scutite";

O dată cu apariția Legii nr. 343/2006, au fost scutite de impozit, prin același articol, numai "dobânzile și dividendele obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite".

Întrucât la nivelul anului 2004 opera prima varianta descrisă mai sus, veniturile din diferențe de curs valutar și cele din dobânzi sunt venituri impozabile, deoarece disponibilitățile bănești nu au fost utilizate în operațiuni cu titluri de participare, ci au fost păstrate în conturi curente bancare.

Întrucât, în faza de soluționare, organul fiscal a menținut soluția echipei de control, asimilând contribuțiile de solidaritate încasate în anul 2004, unor rate contractuale aferente unui transfer al sportivului [nume], încheiat în anul 2002 între [nume] și [nume] (cu toate că au fost depuse documente justificative privind natura încasărilor sub titlul de contribuție de solidaritate), face următoarele precizări:

a) acordul de transfer nr. [nume], art. 2, reprezintă un document cu regim special, utilizat la nivelul F [nume], în baza căruia se reglementează statutul unui jucător din punct de vedere al legitimării sale sportive. Procedura este reglementată prin Statutul jucătorului de fotbal profesionist din România.

b) Prin acordul sus-menționat, jucătorul este legitimat din punct de vedere sportiv să activeze la [nume], pe o perioadă determinată, până la transferul sportivului la un club din țară sau străinătate. Acest fapt s-a produs în anul 2003, când jucătorul a fost transferat la C [nume] de către C [nume]. La data respectivă, Asociația și-a încasat cota parte din coproprietatea asupra jucătorului (50%), conform prevederilor art. 5. 3. lit, b), c) și e) din acordul de transfer menționat mai sus. Operațiunea financiară a fost consemnată în bilanțul contabil aferent anului 2003, așa cum avansul acordat de [nume], conform acordului de transfer [nume], a fost consemnat în bilanțul contabil pe anul 2002. În conformitate cu prevederile articolului 95 din Codul de procedură fiscală, perioada supusă inspecției fiscale la [nume] a fost cea aferentă ultimilor 3 ani fiscali (2002 - 2004) și, întrucât organul de control fiscal nu a constatat indicii care să conducă la extinderea controlului pe perioada prescripției (5 ani), nu au fost solicitate documente justificative pentru anii 2002 - 2003.

Astfel, jucătorul [nume] a fost transferat în comun, de [nume] și [nume], în baza unui contract cifrat la 50000 USD.

Organizația a încasat suma de [nume] reprezentând 50% din suma netă convenită după deducerea avansului de 50000 USD acordat de clubul [nume], așa cum s-a convenit prin acordul de transfer nr. [nume], art. 5.3. litera e).

c) Coproprietatea asupra jucătorului a încetat imediat după realizarea transferului la [nume] astfel ca, orice compensații și penalități aferente contractelor ulterioare, revin de drept numai Asociației.

d) Deoarece, în conformitate cu prevederile art. 20 și art. 21 din regulamentul FIFA - [nume], privind transferul jucătorilor de fotbal, Clubul care beneficiază de transferul unui sportiv este obligat la calcularea unei compensații reprezentând 5% din valoarea compensației de antrenament și distribuirea către cluburile implicate în formarea jucătorului, a valorii astfel

calculate, sub forma unei contribuții de solidaritate, organizația a beneficiat de aceasta compensație - contribuție de solidaritate, atât prin transferul către Clubul Sportiv Științific, cât și pentru transferul jucătorului de la acest club către Sparta Moscova (efectuat în 2003).

Valoarea compensației pentru antrenament se stabilește conform procedurii statuate la art. 20, anexa 4 - art 5, din Regulamentul FIFA.

Astfel, pentru transferul sportivului către Clubul Sportiv Științific, organizația a încasat, cu întârziere, după efectuarea de demersuri, suma de 100.000.000 lei vechi (echivalent 13.700.000.000 lei noi), în 28.12.2004, iar pentru transferul de la Clubul Sportiv Științific la Sparta Moscova, suma de 100.000.000 lei vechi (echivalent 13.700.000.000 lei noi), în 16.04.2004.

Menționează faptul că, pentru transferul la Sparta Moscova, valoarea contribuției de solidaritate este de 50% din drepturi, la care se adaugă penalități de 10% din suma, pentru întârzierea viramentului.

e) din punct de vedere al metodologiei fiscale, problema acestei compensații = contribuție de solidaritate, suporta două tratamente:

e.1.) Cu privire la definiția "contribuției de solidaritate":

Așa cum rezulta din prevederile anexei 5, art. 1 din Regulamentul FIFA, părțile (respectiv cluburile din întreaga lume) convin să achite această contribuție cu titlul de solidaritate, pentru sprijinirea cluburilor care selectează, educa și antrenează tineri jucători (între 12 și 21 ani), în vederea folosirii acestor sume pentru programe de dezvoltare pentru jucători. În cazul Asociației se respectă exact destinația pentru care a fost creată aceasta, ca organizație non-profit, pentru sprijinirea activității fotbalistice.

Astfel, venitul realizat din această sursă, se încadrează în prevederile art. 15, alin. 2, litera b din Cod Fiscal 2004 :

" (2) Organizațiile non-profit (—) sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

b) contribuțiile bănești sau în natura ale membrilor și simpatizanților;"

Având în vedere faptul că, Asociația este afiliată FIFA, prin intermediul UEFA și FRF (conform statutelor de organizare și funcționare recunoscute de legea română), această contribuție de solidaritate reprezintă un venit care nu se supune calculului impozitului pe profit.

e.2.) Cu privire la definiția "compensației":

În conformitate cu precizările făcute de Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția de Legislație în domeniul TV A, în scrisoarea nr. 10000/2004, înregistrată la D.F.G.P. Brașov sub nr. 10000/2004, sumele plătite drept compensație pentru încetarea contractului de muncă sau unor penalități pentru neîndeplinirea unor obligații prevăzute de părțile contractante, nu sunt considerate prestări de servicii efectuate cu plată."

În același context "transferul cu plată al unui sportiv de la un club la alt club este considerat o prestare de servicii cu plată, în sensul art. 129 din Codul fiscal".

Este evident că prin transferul cu plată al unui sportiv, se înțelege contravaloarea compensației de antrenament.

Compensația de 5 %, calculată pe baza compensației de antrenament, reprezintă o compensație pentru încetarea contractului jucătorului transferat cu clubul care l-a format și în conformitate cu precizările de mai sus, nu reprezintă o prestare de servicii cu plată, nereprezentând un venit impozabil atât din punctul de vedere al impozitului pe profit cât și al TVA.

Este regretabil faptul că, în Decizia de soluționare nr. 10000/2004, organul de soluționare al contestației, nu a luat în considerare precizările făcute de organismul de resort din MFP, cu privire la modul de încadrare a veniturilor, în cazul în speță.

Plata compensației de 5% reprezintă o măsură obligatorie pentru toate cluburile afiliate, care trebuie să fie efectuată de clubul beneficiar al transferului și reprezintă o clauză care completează de drept orice contract de transfer. Nerespectarea acestei clauze, se sancționează disciplinar de către Comitetul Disciplinar al FIFA (art.20., anexa4 - art.7 din Regulament).

f) În condițiile în care organul de control fiscal a hotărât iar organul fiscal de soluționare a confirmat includerea contribuțiilor de solidaritate în categoria veniturilor impozabile, era necesară analizarea situației de fapt fiscale cu privire la momentul (data) livrării și/sau prestării

care le-a generat. S-ar fi constatat faptul ca aceste compensații contribuții de solidaritate, au fost generate de transferuri efectuate in 2003 si nicidecum nu pot fi tratate drept venituri înregistrate in momentul încasării lor (ca in cazul avansurilor, spre exemplu), respectiv in anul 2004.

Faptul ca acestea au fost înregistrate in contul 758 (alte venituri din exploatare), doar in 2004, se datorează omiterii, de către compartimentul de contabilitate, a efectuării înregistrării: 461 (Debitori) = 758 (alte venituri din exploatare): în anul 2003, pentru transferul la si necunoașterii la nivelul anului 2003, a contravalorii compensației de antrenament (contractele sunt confidențiale), pentru transferul de la in care organizația nu mai putea fi implicata in mod direct.

Formularea "rate la contractul de transfer al jucătorilor—" utilizata in notele explicative date la cererea organului de control fiscal, cu privire la contribuțiile de solidaritate, se refera la faptul ca acestea se datorează la orice contract de transfer încheiat ulterior părăsirii clubului de către jucător si nicidecum unei esalonări a plăților in rate, convenite la semnarea acordului de transfer nr. așa cum in mod eronat susține organul de soluționare.

g) Prin decizia de soluționare a contestației, organul fiscal este chemat sa constate faptul ca, sumele încasate cu titlul de "contribuții de solidaritate", evidențiate cu aceasta denumire de organul de control, in baza aceleiași formulări cuprinsa in ordinele de plata (care constituie singurele documente de certificare a naturii veniturilor realizate), reprezintă venituri neimpozabile.

Eludând precizarea din documentul plătitorului ("contribuție de solidaritate") in cazul care ar fi trebuit corelata cu prevederile Regulamentului FIFA si interpretata sinonim cu cea din cazul , organul de soluționare a contestației considera suma de lei vechi drept "rate din contractul de transfer", reținând doar o formulare dintr-o nota explicativa, clarificata mai sus, presupunând ca ar fi o prestație cu plata.

Prin aceasta procedura, consideră ca au fost încălcate prevederile art. 213 - Soluționarea contestației, din Codul de Procedura Fiscala :

" (1) (—) Analiza contestației se face in raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face in limitele sesizării.

(2) Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau a altor instituții si autorități.

(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatarului in propria cale de atac."

Or, prin reținerea formulării dintr-un singur document existent la dosarul cauzei, care a condus la modificarea limitelor sesizării (transformarea încasării din "contribuție de solidaritate " in "rate la contract de transfer"), precum si prin nepreluarea in soluționare a precizărilor făcute de direcția de specialitate din minister, organul de soluționare a creat o situație mai grea in propria cale de atac.

Pentru clarificarea naturii fiscale a "contribuției de solidaritate", a pus la dispoziția organului de soluționare extrase din Regulamentul FIFA cu referire concreta la acest concept precum si din Dicționarul Explicativ al Limbii Romane, întrucât in legislația fiscala romana acest concept nu este definit.

In Decizia de soluționare nr. , nu se face nici o referire la interpretarea acestor documente, care constituie probe noi (art. 213 - soluționarea contestației, alin. 4 din Codul de procedura fiscala : "Contestatarul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot sa depună probe noi in susținerea cauzei.").

În privința TVA, asociația reclamantă susține următoarele:

"Contestatarul ():

Prin cererea de soluționare a solicitat organului fiscal sa constate ca:

1) Conceptul de "contribuție de solidaritate" nu poate face obiectul unei activități economice așa cum este aceasta definită la art.127, alin.(1) Cod Fiscal;

2) Întrucât prevederile Deciziei nr. 2/2004 a Comisiei Fiscale Centrale intra in vigoare începând cu 5 (in caz contrar fiind încălcate prevederile art.4, alin. (2) din Cod fiscal), iar organizațiile non profit sunt scutite de plata TVA si după aceasta data (art. 141,

alin. (1) din cod fiscal), operațiunile de transfer sportivi nu sunt impozabile decât începând cu data de 11 august 2006.

Încasările din contribuțiile de solidaritate nu reprezintă venituri impozabile, iar prima depășire a plafonului anual de scutire se înregistrează în luna iulie 2006, când a fost transferat cu plata un jucător la F.C. Rapid București. După aceasta data nu s-au mai înregistrat venituri, astfel ca organizația nu poate fi obligată la plata TVA, pe perioada verificată.

1. Cu privire la natura veniturilor supuse TVA. 2.3.1.1.

Transferul sportivilor

a) În conformitate cu prevederile art. 127, Cod fiscal 2004 :

"(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la aliniatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile libere sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

"(1) Se consideră prestare de serviciu orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri."

Față de aceste precizări, organul de control și soluționare fiscale consideră că, "transferul cu plata al unui sportiv de la un club la altul, în România, este o prestare de serviciu cu plata _ (f. ...).

c) În conformitate cu prevederile art. 141, alin. (1), litera "j", Cod fiscal 2004 :

"(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoare adăugată : (--)
j) prestările de serviciu strâns legate de practicarea sportului sau educației fizice, efectuate de organizațiile fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educația fizică;"

Pentru interpretarea fiscală a noțiunii de "persoană", art. 7, alin. (1), pct. 20, Cod fiscal 2004 precizează :

" 20. persoana - orice persoană fizică sau juridică";

Conform normelor metodologice pentru aplicarea alin. (1), litera "j", art. 141 Cod fiscal 2004 (valabil și la ora actuală):

" Scutirea prevăzută (—) se aplică pentru prestările de servicii care au strânsă legătura cu practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate în beneficiul persoanelor care practică sportul sau educația fizică, în situația în care aceste servicii sunt efectuate de către organizații fără scop patrimonial, cum sunt organizațiile și ligile sportive, cluburi sportive, bazele sportive de antrenament, hotelurile și cantinele pentru uzul exclusiv al sportivilor. Nu se aplică scutirile de taxă pentru încasările din publicitate, încasările din cedarea drepturilor de transmitere la radio și televiziune a manifestărilor sportive și încasările din acordarea drepturilor de a intra la orice manifestări sportive."

Conform Deciziei nr 2 /2004 a C.C.F. Aprobata prin Ordinul MFP nr. 576/2004, data în aplicarea prevederilor art. 15, alin.3 din Codul fiscal, "—veniturile realizate de către persoanele juridice fără scop patrimonial din transferul sportivilor după data de 01 iulie 2002 și care depășesc nivelul stabilit la art. I alin. (4) din Legea nr. 571/2003, sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil."

d) Având în vedere precizările făcute la punctele anterioare (a, b și c), rezultă că transferul sportivilor efectuat de către persoanele juridice fără scop patrimonial este supus impozitului pe profit (decizia nr. 2 /2004), dar este scutit de plata taxei pe valoarea adăugată (art. 141, alin.(1) litera "j" din Codul fiscal), în condițiile în care normele metodologice de aplicare a acestui articol specifică în mod explicit : " — -NU SE APLICA SCUTIREA DE TAXA pentru încasările din publicitate, încasările din cedarea drepturilor de transmitere la radio și televiziune a manifestărilor sportive și încasările din acordarea drepturilor de a intra la orice manifestare sportivă."

Este adevărat că, în conformitate cu prevederile pct.7 alin.(8) din normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, art. 129:" (8) Transferul cu plata al unui sportiv de la un club la alt club este considerată o prestare de serviciu cu plata în sensul art. 129 din Codul fiscal..."

Dar, aceasta prestare de serviciu cu plata este scutita de taxa conform art. 141, alin. (1), litera "f" si normelor metodologice aferente, întrucât nu este nominalizata in categoria încasărilor care se supun taxei in mod expres.

Astfel pe toata perioada controlata (2002 - 2003), transferul sportivilor efectuat de organizația noastră este scutit de TVA.

e) Decizia nr. 2/2004 a C.C.F., aprobata prin Ordinul MFP nr. 576/2004, publicata in M.O. nr.376/29 aprilie 2004, vizează perioada retroactiva, începând cu 01 iulie 2002 si este considerata de organul fiscal ca fund emisa pentru aplicarea unitara a prezentului cod (art.6, alin. 1, Cod fiscal).

Aplicarea retroactivă este inasa nelegala din următoarele motive de drept:

e.1.) Legea 571/2003, prin care se înființează Comisia Centrala Fiscala, publicata in M.O. nr.972/23 decembrie 2003 precizează următoarele :

"art.4 - (1) Prezentul cod se modifică si se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de intrarea in vigoare a acesteia."

"art. 6 - (1) Ministerial Finanțelor Publice înființează o comisie fiscala centrala, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitara a prezentului cod."

e.2.) Decizia nr.2/2004, a fost publicata in M.O. nr.4/29 aprilie 2004 si nu poate avea efect retroactiv, mai ales in ceea ce privește Legea 414/2002, care a fost abrogata prin Legea nr.571/2003 (TITLU X , art.298, pct. 10). In plus , deciziile CCF se dau numai " cu privire la aplicarea unitara a prezentului cod." (aprobat prin lege in decembrie 2003 si care nu opera pentru perioada anterioara).

2.3.1.2. Contribuția de solidaritate.

a) Organele fiscale (de control si soluționare) au inclus in mod abuziv contribuția de solidaritate , atât in categoria veniturilor impozabile, cât si in cea a prestării serviciilor cu plata purtătoare de TVA, asimilând-o transferului sportivilor, conform precizărilor pe care le-am făcut la capitolul impozit pe profit.

In conformitate cu prevederile normelor metodologice pentru aplicarea art. 129, Cod fiscal :
"(8) (—). Sumele plătite drept compensații pentru încetarea contractului sau drept penalități pentru neîndeplinirea unor obligații prevăzute de părțile contractante, nu sunt considerate prestări de servicii cu plata. "

b) Natura fiscala a acestui venit nu este reglementata de legea fiscala romana in mod explicit. Conceptul de "contribuție este utilizat in sistemul bugetar romanesc in domeniul fondurilor care nu intra sub incidenta Codului fiscal, dar sunt colectate de organele fiscale : Contribuția de asigurări sociale, contribuția la fondul de șomaj, contribuția la fondurile de sănătate. Acest tip de contribuții nu sunt considerate prestări servicii cu plata ci, in conformitate cu prevederile art. 7, alin.(1), pct. 10 Cod fiscal sunt considerate "contribuții sociale obligatorii = *orice contribuții care trebuie plătite, in conformitate cu legislația in vigoare, pentru protecția șomerilor, asigurări de sănătate sau asigurări sociale;*"

De asemenea "contribuția" este considerata un venit prin Codul fiscal roman, de art. 15, alin. (2), litera "b" (" contribuțiile bănești sau in natura ale membrilor si simpatizanților"), venit care nu este supus impozitului pe profit, conform aceluiași articol si nici TVA (art. 141, alin. 1, litera "j").

Conceptul de "solidaritate" nu este definit de legislația fiscala românească, singurul document oficial romanesc care-l caracterizează fiind Dicționarul Explicativ al Limbii Romane (ediția 1998, editata de Academia Romana, pag.1001): " faptul de a fi solidar (cu cineva sau ceva); sentiment care ii determina pe oameni sa-si acorde ajutor reciproc".

Conform aceluiași document (pag. 221) " contribuția" reprezintă = "parte cu care cineva participa la o acțiune sau cheltuiala comuna"

Astfel in concepția D.E.X., contribuția de solidaritate reprezintă partea cu care cineva participa cu ceva din sentiment de solidaritate la o acțiune sau cheltuiala comuna cu altcineva.

In cazul de fata, definiția conceptuala este data de modul de calcul a valorii acesteia, definită de Regulamentul FIFA privind transferul jucătorilor de fotbal, art.20 si 21.

Conform art. 20, este definită modalitatea de calcul a compensației de antrenament iar art. 21 dezvolta mecanismul solidarității.

Asimilarea conceptului dezvoltat de organismul internațional, având sediul în Elveția și fiind recunoscut de toate statele ale căror federații de fotbal l-au constituit, poate fi realizată din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 1, alin. (4) din Codul fiscal aplicabil perioadei verificate :

" (4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat."

Astfel, codul fiscal nu prevede definirea contribuției de solidaritate iar legea română autorizează funcționarea Federației Române de Fotbal, membru activ al UEFA și FIFA, în baza statutului său, document care prevede în mod explicit că activitatea din România se supune reglementărilor federației internaționale.

Astfel, un procent de minim 5% din valoarea compensației de antrenament a unui jucător va fi calculată de către clubul la care a fost transferat jucătorul și va fi achitată de către acesta clubului în care jucătorul a fost format (selectat, educat, antrenat) până la împlinirea vârstei de 23 ani. Această compensație este definită drept o "contribuție de solidaritate".

Foarte important de remarcat este faptul că, această contribuție de solidaritate nu este condiționată de valoarea contractului de transfer al jucătorului (considerată de legislația fiscală română drept o prestare de servicii cu plată), valoare rezultată din negocieri în condițiile economiei de piață liberă, ci de cuantificarea efortului de creștere și formare sportivă a jucătorului în perioada de vârstă cuprinsă între 12 și 23 ani, cuantificare definită de Regulament drept "compensație de antrenament". Prin negociere directă însă, valoarea contractului de transfer, poate fi egală cu compensația de antrenament.

Mecanismul de calcul al contribuției de solidaritate este redat în anexele 4 și 5 la art. 20 și 21 din Regulamentul FIFA

Această compensație denumită "contribuție de solidaritate", este plătită de fiecare dată, în termen de 30 zile de la data la care contractul jucătorului cu clubul de la care se transferă, a încetat.

Legislația română fiscală nu consideră acest tip de venit (compensația pentru încetarea contractului) ca impozabil din punct de vedere al TVA (art. 129 Cod fiscal, conform scrisorii nr. 1008/1008 a Direcției de Legislație în Domeniul TVA a MFP).

Astfel, prin "contribuția de solidaritate", se institue un sistem de participare solidară a membrilor unei organizații (FIFA), la cheltuielile pentru creșterea și formarea tinerilor jucători de fotbal. c) În cazul în speță, situația se prezintă astfel :

c.1.) Jucătorul ~~...~~, de al cărui nume sunt legate toate încasările valutare sub denumirea de "contribuție de solidaritate", a fost crescut și educat de ~~...~~ până în anul 2000, data la care a fost transferat la ~~...~~, în baza Acordului de transfer nr. ~~...~~

c.2.) În același an, jucătorul a fost transferat, de comun acord, de cele două cluburi, la ~~...~~ moment din care orice implicare a organizației noastre în derularea contractelor de transfer ulterioare, a încetat;

c.3.) Pe toată perioada de desfășurare a vieții sportive a jucătorului cu statut profesionist, organizația beneficiază de prevederile Regulamentului FIFA privind contribuția de solidaritate astfel ca, începând cu transferul de la ~~...~~, au început să fie virate cotele de contribuție aferente, după cum urmează :

- 1. 2001 - 2002 : 10 USD;
- 2. 2003 - 2004 : 15 USD;
- 3. 2005 - 2006 : 25 USD;

Total încasări pe perioada controlată = 50 USD.

Menționează că toate aceste încasări vizează transferurile la ~~...~~, ceea ce denotă faptul că valoarea recalculată a compensațiilor pentru antrenament, de către cluburile beneficiare ale transferurilor, în costurile tarilor de reședință, pentru cei ~~...~~ ani în care jucătorul a fost antrenat de ~~...~~ se cifrează la ~~...~~, ceea ce denotă diferențele consistente de costuri în formarea jucătorilor între țări.

Precizează ca nivelul compensației de antrenament se determina pe baza normelor metodologice de aplicare a Regulamentului FIFA, adoptate prin Statutul jucătorului de fotbal, la nivelul fiecărui stat membru. In România, procedura este reglementata prin art.63 - 71, din Regulamentul jucătorilor de fotbal.

La data transferului jucătorului la Clubul Sportiv Rapid București, modul de calcul al indemnizației de transfer a fost următorul :

- I. Indemnizație de transfer = 22.855,86 USD (IA+IB)
(conf.art.68 din Regulament)
- I .A. Indemnizația de formare = 12.000 USD.
(conf. Art. 67, alin. 1, pct. I lit. b)
- I.B. Indemnizația de promovare = 10.855,86 USD.
(conf. Art.67, alin. 1, pct. II)
1. Total (1.1+ 1.2) = 22.855,86 USD
- 1.1 .venituri totale realizate de jucător in ultimele 12 luni = 9.000 USD
- 1.2.Coeeficient de vârstă (2.1 + 2.2) = 13,85586 USD
- 2.1) 15-18 ani : 916,844 USD x7 = 6.417,908 USD
- 2.2) 19-21 ani : 916,844USDx6 = 5.501,064 USD
- 2.) Coeficient de reprezentare internaționala (3.1+3.2+3.3) = 13,85586 USD
- 3.1.reprezentativa naționala "A" = 10.855,86 USD
- 3.2.reprezentativa naționala tineret = 30.000,00 USD
- 3.3.reprezentativa naționala juniori: 30.000,00 USD

Părțile au convenit (conform art. 68, alin. 1 din Regulament) ca, indemnizația de transfer (art.65, alin. 1 din Regulament) se compune din indemnizația de promovare si indemnizația de formare si reprezintă compensația de antrenament care devine si preț de transfer.

Contribuția de solidaritate a fost calculata la nivelul indemnizației de formare: 12.000 USD.

La data transferului către Clubul Sportiv Rapid București, calculul prețului de transfer s-a bazat pe același procedeu, cu specificația ca, in calculul compensației de antrenament s-au inclus si veniturile realizate de jucător la Clubul Sportiv Rapid București, precum si premiile din concursuri încasate de la reprezentativa națională. Astfel, compensația de antrenament, care a constituit si prețul contractului de transfer, a stat la baza calculului compensației de solidaritate, in valoare de 12.000 USD (achitata cu întârziere de clubul Clubul Sportiv Rapid București, cu penalități de 12.000 USD).

Ulterior, jucătorul a fost transferat la clubul Clubul Sportiv Rapid București, de către clubul Clubul Sportiv Rapid București, iar contribuția de solidaritate a fost achitata de către acesta clubului, in 16.04.2004 si 14.01.2005.

In ceea ce privește valoarea contractului de transfer, acesta a fost achitata Clubului in 2 rate egale (avans in 2002 si lichidare in 2003). Chiar daca ar fi considerata o prestare de serviciu , transferul in străinătate este taxat cu cota zero de TVA.

Diferențele consistente între contribuțiile de solidaritate încasate in tara si cele din străinătate se datorează facilităților fiscale oferite cluburilor respective pentru formarea jucătorilor de fotbal, ceea ce conduce la investiții consistente in domeniu si cu destinație directa pentru tinerii fotbaliști (indemnizații, salarii, prime, premii din concursuri, etc), investiții care sunt luate in calculul compensației de antrenament.

2.Cu privire la calculul cifrei de afaceri aferente plafonului de scutire TVA

Organele fiscale de control si soluționare considera ca, in calculul cifrei de afaceri se cuprind toate tipurile de venit realizate de organizație considerându-le, in integralitatea lor, drept venituri realizate din activități economice, care se supun calculului cifrei de afaceri.

Conform Codului fiscal 2004, se cunosc următoarele definiții:

- art.7, alin. 1, pct. a: "activitate - orice activitate desfășurata de către o persoana in scopul obținerii de venit";
- art. 127, alin. 2: "În sensul prezentului titlu (Titlul VI, Taxa pe valoare adăugată - n.n.), activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau

- cont701 venituri din vânzarea produselor finite;
- cont702 venituri din vânzarea semifabricatelor;
- cont703 venituri din vânzarea produselor reziduale
- cont704 venituri din lucrări executate si servicii prestate;
- cont705 venituri din studii si cercetări;
- cont706 venituri din redevențe, locații si chirii ;
- cont708 venituri din activitatea diverse.

- rând 03 : Venituri din vânzarea mărfurilor (cont 707);

- rând 04 : Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (cont 741.1)

Veniturile contabilizate prin contul 758 - Alte venituri din exploatare se evidențiază la rândul 08 al formularului 20 si nu intra in calculul cifrei de afaceri!

Conform pct.56 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in aplicarea calculului cifrei de afaceri pentru determinarea plafonului de scutire , " Regimul special de scutire prevede o scutire de taxa pe valoare adăugată care operează asupra întregii activității a persoanei impozabile , indiferent ca operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite far a drept de deducere sau operațiuni care nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată. (...)"

Conform art.52, alin.6, in aplicarea căruia a fost data norma de mai sus, "Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin (1) este constituita din suma , fără taxa adăugata, a livrărilor de bunuri si prestărilor de servicii taxabile, incluzând si operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art.143 si144."

Din compararea celor doua texte, se constată ca prevederile normelor metodologice modifica brutal textul de lege.

Conform textului de lege, in calculul cifrei de afaceri, se cuprind numai bazele impozabile definite de art. 128 si 129 din Codul fiscal, respectiv livrările de bunuri si prestările de servicii, așa cum sunt definite acestea de art. 126 Cod fiscal.

Includerea de către norme, in calculul cifrei de afaceri, a operațiunilor care nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, constitui o modificare a Codului fiscal, realizata prin inculcarea prevederilor art.4, alin.(1): "Prezentul cod se modifica si se completează numai prin lege (—)." Iar conform art. 5, alin. (1) " Ministerul Finanțelor Publice are atribuția elaborării normelor necesare pentru aplicarea unitara a prezentului cod.", norme care, conform art. 5 "— sunt aprobate de Guvern, prin Hotărâre , si sunt publicate in Monitorul Oficial al României, Partea I."

Fata de aceste precizări, constatam ca exista 3 variante de calcul al cifrei de afaceri, care sunt utilizate funcție de organul fiscal care le interpretează:

1. varianta definita de art. 152, alin (6) din Cod fiscal;
2. varianta definita de Hotărârea de Guvern nr. 44/2004, pct.56, alin. 1;
3. varianta definita de Normele metodologice de aplicare a Legii nr.82 a contabilității, privind întocmirea contului de profit si pierdere.

Întrucât, conform art. 1, alin. (3) din Codul fiscal "In materie fiscala, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror alte prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicând-se dispozițiile Codului fiscal," se impune anularea susținerilor organelor fiscale cu privire la calculul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de scutire .

Aceasta are drept consecința excluderea "contribuției de solidaritate" din mecanismul de calcul al cifrei de afaceri, din următoarele considerente :

a) contribuția de solidaritate nu reprezintă un venit in sensul general (definit de DEX , pag.1156, ed.1998: "suma de bani care revine unei persoane sau firme dintr-o activitate prestata sau din proprietatea deținuta intr-o perioada de timp", nerezultând dintr-o activitate prestata;

b) contribuția de solidaritate, reprezentând o compensație la încetarea unui contract, nu este o prestare de serviciu cu plata, din punct de vedere fiscal (scrisoare nr.280250/06.03.2008 a MFP), si nu intra astfel sub incidenta prevederilor art.152, alin. (6), Cod fiscal, privind calculul cifrei de afaceri, care se refera exclusiv la livrări de bunuri si prestări servicii taxabile, inclusiv cele scutite.

3.Cu privire la faptul generator si exigibilitatea TVA

prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

- art. 15, alin.3 : "(—) Organizațiile prevăzute în prezentul alineat (organizațiile non profit - n.n.) , datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat---
- art. 152, alin. 1 : "Sunt scutite de taxa pe valoare adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire—".
- art. 152, alin 6 : "Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoare adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144."

Raportat la statutul economic al organizației (non-profit), scopul acesteia este "organizarea și sprijinirea activității de fotbal, sub toate formele legal admise conform așezământului înființat;" (art. 3.1. din Statutul asociației) iar obținerea de venituri reprezintă un mijloc pentru obținerea scopului propus.

Legea de înființare și Codul fiscal permit realizarea oricărui tip de venit legal în România, cu facilități în materie de impozitare.

Astfel, din punct de vedere al impozitului pe profit, s-au încasat următoarele tipuri de venituri:

- a) scutite : contribuții de solidaritate și finanțări nerambursabile de la autorități publice;
- b) supuse impozitului (altele decât cele de la litera "a", conform art. 152, alin. 3 , Cod fiscal): transferuri sportive, dobânzi, diferențe curs valutar.

Din punct de vedere TVA. s-au încasat următoarele tipuri de venituri :

- a) prestări servicii cu plata taxabile (conf. art. 127, alin2, cod fiscal: nu s-au încasat și nici nu au fost generate;
- b) prestări de servicii cu plata scutite (conf. Art.141, alin. 1, lit."j" Cod fiscal) : transfer sportivi.

Pentru a deveni plătitor TVA era necesar ca, la nivelul unui an fiscal, să se depășească plafonul cifrei de afaceri de 2 miliarde lei (pentru oricare din anii 2003-2004).

Reținând faptul că, în anul 2004, când organele fiscale au constatat că a fost depășit plafonul de scutire, în calculul cifrei de afaceri nu pot fi incluse în mod legal decât valorile aferente livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile și scutite (cu precizarea că veniturile din dobânzi și din diferențele de curs valutar nu provin din activități economice, așa cum sunt definite acestea de art. 127, alin.2, Cod fiscal și deci nu pot fi luate în calculul cifrei de afaceri, așa cum este definită aceasta de art. 152, alin.6, Cod fiscal), se constată că susținerea organului de soluționare conform căreia, în acel an a fost realizată o cifră de afaceri de 2 miliarde lei. Rolul din contribuție de solidaritate este ilegală.

De asemenea, susținerea aceluiași organ, conform căreia, "... asociația a înregistrat această sumă în contul 758 - Alte venituri din exploatare iar cifra de afaceri, potrivit prevederilor legale, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii și alte venituri din exploatare, acesta fiind elementul funcție de care se determină plafonul de scutire ", este neadevărată și ilegală.

Potrivit prevederilor legale, calculul cifrei de afaceri pe baza soldurilor conturilor legale se face conform Normelor metodologice de aplicare a Legii contabilității, cu privire la întocmirea bilanțului contabil și contului de profit și pierderi. Astfel, formularul 20 - contul de profit și pierderi, prevede următoarea structură a Cifrei de afaceri:

- rând 01 : Cifra de afaceri netă (rd.02 la 04);
- rând 02: Producția vândută (cont 701+702+703+704+705+706+708), în care conturile au următoarea semnificație ;

B. Concluziile precizărilor în cazul 1, privind impozitul pe profit și TVA

Din analiza stărilor de fapt și de drept care au condus la stabilirea acestor impozite, se constată ca :

- a) Prin interpretarea eronată a conținutului economic al încasărilor cu titlul de "contribuție de solidaritate", organele fiscale au stabilit baze impozabile nereale și nelegale în materie de impozit pe profit și TVA;
- b) Prin interpretarea eronată a conținutului economic al unui împrumut acordat organizației de către o persoană fizică, organele fiscale au stabilit o bază nereală și nelegală în materie de impozit pe profit;
- c) Prin aplicarea eronată a nivelului cotei de impozitare TVA, organele fiscale au stabilit în mod egal și nelegal TVA de plată.

Pentru anul 2006, organul de control fiscal a luat în calcul doar perioada 01.01.-30.11.2006, fără să includă cheltuielile deductibile fiscal ale lunii decembrie 2006.

De asemenea, organele fiscale au inclus în cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal, toate diferențele de impozit și diferențele de contribuții considerate ca fund datorate de organizație, prin includerea veniturilor din premii la concursuri, în salariile de bază.

În dispozitivul contestației s-a sesizat modul defectuos în care a fost calculat impozitul pe profit de care organul de control. Organul de soluționare și-a declinat competența (pct. 1.2, pag. 17, din Decizia nr. 11/2006) de soluționare a acestui capăt de cerere.

3. Cu privire la modul de interpretare a unor prevederi legale:

- a) Organele fiscale considera că Decizia nr.2/2004 operează retroactiv de la 01.01.2005, și dispune atât pentru impozitul pe profit cât și pentru TVA

Însă, prevederile acesteia operează începând cu data de 01.01.2005, numai pentru impozitul pe profit

De asemenea, Decizia de încadrare a transferului jucătorilor, de organizația non-profit, în categoria prestărilor de servicii, nu este motivată metodologic, creând astfel impresia că este introdusă forțat în categoriile economice cu care operează legislația fiscală.

În accepțiunea generală, a presta un serviciu înseamnă a lucra în folosul cuiva, cu mijloacele tale de muncă (pregătire profesională, instrumente, scule, etc.) dar cu materialul beneficiarului, iar pentru această muncă ești remunerat.

În cazul unei organizații non-profit, care are scopul de a promova fotbalul prin formarea și educarea persoanelor care doresc acest lucru, beneficiarul serviciului este persoana respectivă, care nu plătește pentru această activitate.

Pentru desfășurarea activității organizației este nevoie de fonduri, pe care le procura cu titlu gratuit sau organizează activități economice ale căror profituri să fie utilizate pentru finanțarea activității sale de bază.

În cazul societăților comerciale sportive, scopul activității îl constituie obținerea profitului.

Este adevărat că, nici în aceste organizații sportive care se pregătesc pentru performanță, nu plătesc, în general, serviciile de pregătire. Cheltuielile efectuate în acest scop se recuperează din transferul sportivului, realizându-se sau nu profit.

Conform Regulamentului FIFA, prin transferul sportivului, se plătește compensația de antrenament (cheltuielile făcute cu pregătirea acestuia), fără să fie vorba despre profit. În acest fel, organizația își recuperează cheltuielile efectuate cu formarea jucătorului.

Conform Deciziei nr.2/2004, dacă recuperarea acestor cheltuieli depășește 10% din veniturile neimpozabile, dar nu mai mult de 15.000 Euro, se plătește în mod practic impozit pe o cheltuielă și nu din profit.

Astfel, dacă valoarea compensației (cheltuieli) de antrenament a unui sportiv transferat este de 15.000 euro, iar veniturile totale scutite sunt de 50.000 euro, conform Deciziei nr. 2/2004, organizația va înregistra venituri totale de 35.000 euro, din care :

- venituri totale scutite = 15.000 euro
- venituri economice = 20.000 euro.

În fapt, este incontestabil ca aceste sume au fost achitate, atât prin confirmarea plăților prin dispoziție de casierie, cât și prin înregistrarea lor contabilă, drept cheltuieli de exploatare.

A. Temeiul legal al impozitărilor din punctul de vedere al părților

I. Impozitul pe venit din salarii

1.1. Organul fiscal de control: raportul de inspecție fiscală constată ca, sumele au fost plătite angajaților asociației ca prime de joc și indemnizații, fără ca asociația să calculeze și să constituie nici un fel de impozite asupra acestor sume. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 40, alin (1), litera a), coroborate cu prevederile art. 56, alin (1) și (2) și ale art. 67 din Legea nr. 571/2003, s-a procedat la impozitarea acestor venituri.

În acest scop au fost întocmite anexele 2,3,4 și 5 la Raportul de inspecție fiscală. De asemenea, constată ca pentru salariile achitate conform contractelor de muncă, au fost îndeplinite obligațiile legale de raportare prin Fișele fiscale și au fost achitate obligațiile bugetare aferente.

1.2. Organul fiscal de soluționare a contestației: prin decizia nr. 11/2008, aceasta confirmă măsurile dispuse de organul de control.

Având în vedere constatările organului de control, prin care acesta tratează plățile astfel: - pe baza furnizării de informații suplimentare de către contribuabil sumele plătite în totalitate au fost încadrate în categoria premiilor (anexa nr. 3 la Raport); având în vedere prevederile Hotărârii nr. 2/2003, emisă de *...*, care precizează:

„art. 4 (1) începând cu data prezentei (30 iulie 2003 - n.n.), se desființează indemnizația de efort, cheltuielile cu aceasta, în cadrul alimentației sportivilor, reprezentând cheltuieli efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului. Toate plățile efectuate cu acest titlu vor reprezenta plăți în contul premiilor din concurs.

(2) Prin sintagma rate de contract se înțelege rate în contul primelor din concursuri”,

Organul de soluționare eludează alin. (1) al art. 4 din Hotărâre și reține doar alin. (2) considerând ca sumele plătite sunt prime de joc, indemnizații, indemnizații de efort, rate contract (pag 25 din Decizie).

În acest fel, organul de soluționare creează o situație mai grea contribuabilului în propria cale de atac (art. 182, alin. (3), Cod procedura fiscală).

1.3. Contribuabilul *...*: Prin Hotărârea nr. 2/2003, *...* și-a statuat activitatea în domeniul acordării premiilor, în baza HG nr. 484/18 aprilie 2003, publicată în MO nr. 316/12 mai 2003 și semnată de primul ministru, ministrul sportului și ministrul finanțelor publice.

Prin aceasta HG sunt aprobate normele metodologice privind reglementarea unor probleme financiare în activitatea sportivă.

Actul normativ reglementează, în principal, problemele financiare ale autorităților și instituțiilor publice care finanțează activitatea sportivă, precum și structurilor sportive de drept privat pentru sumele acordate acestora de autoritățile administrației publice centrale și locale în vederea finanțării programelor sportive (art. 63, alin. 1 din Norme). Problemele financiare în domeniul activității sportive care nu sunt cuprinse în norme, vizând situații specifice, se vor reglementa prin ordin al ministrului tineretului și sportului, cu avizul MFP (art. 64 din norme).

Pentru a fi recunoscută drept "structură sportivă", conform prevederilor Legii nr. 69/2000 (legea educației fizice și sportului) și a putea participa la competițiile sportive interne și internaționale, organizația s-a autorizat, ca activitate distinctă, prin Certificatul de identitate sportivă nr. *...* seria nr. *...*

Conform prevederilor legii sportului și a statutelor federației de fotbal, organizatorul unei competiții sportive oficiale este Federația Română de Fotbal. Cluburile pot organiza doar competiții neoficiale, doar cu aprobarea FRF.

În cadrul competițiilor oficiale, federația de profil poate acorda premii suportate din bugete proprii pentru ocuparea unui loc fruntaș iar prin statutul FRF s-a hotărât ca, pentru stimularea participării sportivilor la fiecare joc, structura sportivă să acorde premii pentru fiecare joc organizat oficial, atât sportivilor cât și celorlalți membri ai delegației sportive participante în ziua respectivă de competiție. Acest statut a fost aprobat de Ministerul Sporturilor.

In competițiile oficiale pot participa sportivi care au statut de amatori si/sau statut de profesioniști, si care sunt legitimați sportivi la structura sportiva pe care o reprezintă.

Jucătorul amator nu are încheiat un contract de munca cu entitatea sportiva, in timp ce jucătorul profesionist încheie un contract de munca sau convenție civila cu structura sportiva.

Ambele categorii de sportivi pot beneficia de premii din concursuri, iar jucătorii profesioniști pot beneficia si de prime, ca adaosuri la salariul de baza convenit prin contract/convenție.

Ambele concepte, premiu si prima, sunt recunoscute de legislația fiscală română, fara a fi definite in mod expres de aceasta, astfel ca, singura interpretare reținuta, este cea din DEX:

"Premiu = recompensa materiala sau distincție acordata cuiva pentru merite deosebite intr-un domeniu de activitate, la un concurs, etc." (DEX, ed. 1998 - pag 842);

"Prima = suma de bani acordata cuiva peste salariul de baza ca recompensa pentru calitatea deosebita a muncii depuse; premiu (acordat in sistemul de salarizare). " (DEX, ed. 1998 -pag 849).

Pentru a justifica acțiunile care au stat la baza acordării sumelor de bani ca premii din concursuri, au fost prezentate organului de soluționare fiscală, documentele care au generat aceste plăți: decizii ale Consiliului de administrație de acordare a premiilor, listele de plata ale premiilor, centralizatoarele anuale ale premiilor, fisele individuale cu premiile acordate. Din dispozitivul Deciziei nr. nu rezulta faptul ca organul de soluționare le-a luat in considerație, restrângând astfel analiza stării de fapt fiscale si creând o situație mai grea contestatarului, in propria cale de atac.

In drept, sa bazat deciziile de încadrare a plăților efectuate cu titlul de "premiu din concursuri", pe următoarele:

a) Titlul I - Dispoziții generale, din Cod fiscal:

Conform prevederilor art. 12 Cod fiscal, " - Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România,...:

- litera b) venituri din activitățile dependente desfășurate in România (activitate dependenta - orice activitate desfășurata de o persoana fizica intr-o relație de angajare; activitate dependenta la funcția de baza - orice activitate dependenta care este declarata astfel de persoana fizica, in conformitate cu prevederile legii - art. 7, Cod fiscal)

- litera r) venituri din premii acordate la concursuri organizate in România;"

b) Titlul III - impozitul pe venit, din Codul fiscal:

Conform prevederilor art. 41, "Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prezentului titlu, sunt următoarele:

- litera b) veniturile din salarii, definite conform art. 55;

- litera g) venituri din premii si din jocuri de noroc, definite conform art. 75;

- litera h) venituri din alte surse, definite conform art. 78."

Conform acestor prevederi, un venit nu poate fi asimilat ca denumire si conținut altui venit, iar impozitele si taxele se determina exclusiv pentru fiecare categorie in parte.

Susținerea organelor fiscale, bazata pe prevederile pct. 68 din HG nr. 44/2004, conform căreia, "recompensele si premiile de orice fel;", intra in sfera de aplicare a impozitului pe salarii este nefondata, daca sunt îndeplinite următoarele criterii:

• conform pct. 67 din HG nr. 44/2004: "Veniturile de natura salariala prevăzute la art. 55 din Codul fiscal (...), sunt venituri din activități dependente, daca sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intra in relația de munca denumite in continuare angajator si angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru si locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de munca pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de munca, cum ar fi : spatii cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială , unelte de munca si alte asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu ; plătitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare in interesul serviciului ale angajatului, cum ar f indemnizația de delegare in tara si in străinătate si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizația de concediu si odihna si indemnizația pentru incapacitate temporara de munca suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii. "

Deci, numai daca sunt îndeplinite cumulativ aceste condiții, "recompensele si premiile de orice fel " prevăzute de pct. 68 din Norme, pot fi incluse in "totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de munca."

In fapt, conform contractelor de munca încheiate cu jucătorii, se prevăd următoarele , conform pct.67 din Norme :

Criteriul 1 : Condițiile de desfășurare a muncii:

- felul activității (meseria) : fotbalist;
- timpul de lucru : fracțiuni de norma = 4 ore/ zi; 20 ore/săptămâna;
- locul desfășurării activității:

Criteriul 2 : mijloacele de munca :

- spatii corespunzătoare, îmbrăcăminte speciala ; asigurate prin ROI, aprobat prin Hotărârea r

Criteriul 3 : Contribuția persoanei angajate la desfășurarea activității:

- clubul nu a asigurat prin contract încălțăminte specifica pentru practicarea fotbalului, astfel ca, fiecare jucător participa la antrenamente si la competițiile organizate de F.R.F , cu ghetele proprii, care constituiau capital propriu (organizația nu a deținut in dotare astfel de obiecte de inventar sau mijloace fixe, având in vedere faptul ca, in unele cazuri, valoarea de achiziție a acestora depășea nivelul stabilit prin lege pentru a fi declarate mijloace fixe);

Criteriul 4 : Suportarea cheltuielilor de deplasare :

- prin ROI , nu s-au asigurat de către organizație, decât cele aferente activității de baza , non profit (antrenament si jocuri amicale)

Criteriul 5 :

- Prin ROI , jucătorul se subordona antrenorului pentru activitatea desfășurata in cadrul organizației non-profit; participarea la competițiile oficiale era opționala si se făcea sub autoritatea persoanelor desemnate de organizatorul FRF(observatori , arbitri), cu care nu avea încheiata o relație contractuala de munca.

Astfel, din analiza comparativa a acestor elemente, se constata ca , starea de fapt fiscala a fost caracterizata de următoarele :

1. In cadrul activității prestate pe baza contractului de munca, jucătorul beneficia de venituri salariate impozabile sub forma salariului de baza si prime lunare in limita a trei salarii lunare brute, pentru activitatea desfășurata in cazul funcției de baza (pregătire si perfecționare sportiva si jocuri amicale) - conform art.10, alin.(1) , litera a) din ROI, anexa la contractul de munca.
2. Pentru participarea la competiții oficiale , in care organizatorul era FRF, UEFA, FIFA, in baza Certificatului de identitate sportiva, jucătorul beneficia de premii din concursuri, in limita a 8(opt) milioane lei /zi/concurs. Participarea la concursurile oficiale a persoanelor fizice din cadrul delegației oficiale a Clubului, nu a fost condiționata de o prevedere din contractul de munca , fiind opționala.

Rezulta ca premiile acordate pentru participarea la concursuri oficiale, nu intra sub incidența prevederilor pct. 67 si 68 din Normele metodologice fiscale si pentru faptul ca, multe din aceste premii au fost acordate pentru concursuri organizate de FRF , in afara localității Brașov, care era locul de desfășurare a activității salarizate.

In drept , neintrând in sfera de impozitare de a veniturilor de natura salariilor, premiile din concursuri se supun prevederilor art. 75, alin. (1) , Cod fiscal : "(1) Veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, altele decât cele prevăzute la art. 42"

Conform prevederilor art. 42, Cod fiscal , " - In interesul impozitului pe venit, următoarele venituri NU sunt impozabile :

t) premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene si la jocurile olimpice.

u) premiile si alte drepturi sub forma de cazare, masa, transport si alte asemenea, obținute de elevi si studenți in cadrul competițiilor interne si internaționale, inclusiv studenți nerezidenți in cadrul competițiilor desfășurate in România . "

Conform Normelor metodologice de aplicare a art.42, lit. "u", pct. 14 " in aceasta categorie se cuprind :

- Premii obținute la concursuri pe obiecte sau discipline de învățământ, pe meserii, cultural științifice, festivaluri, simpozioane, concursuri tehnico - științifice, premii obținute la concursuri sportive școlare, naționale si internaționale.

Organul fiscal considera ca din enunțul "—campionate si concursuri sportive școlare, naționale si internaționale", rezulta ca prevederea este aplicabila doar campionatelor si concursurilor școlare: naționale si internaționale "

Concluzia ar fi fost normala si legala daca, intre "concursuri sportive școlare" si "naționale si internaționale" nu ar fi fost utilizata virgula.

Prin utilizarea acestui semn ortografic, definirea este enumerativa si nu limitativa si se interpretează ca fiind vorba de campionate si concursuri sportive școlare, campionate si concursuri sportive naționale, campionate si concursuri sportive internaționale.

A făcut aceasta precizare întrucât, unul din sportivii legitimați ai asociației a beneficiat de premii care intrau sub incidența prevederilor acestui articol (Dragalina Dragos Alin), iar organele fiscale au impozitat aceste premii ca fiind de natura veniturilor din alte surse.

Conform prevederilor art. 75, Cod fiscal, veniturile din premii si concursuri, se impozitează pe baza venitului net : " Venitul net este diferența dintre venitul din premii si suma reprezentând venit neimpozabil"

Conform art. 77, Cod fiscal : "- (1) Venitul sub forma de premii dintr-un singur concurs se impune , prin reținere la sursa, cu o cota de 16% aplicabila venitului net.(...).

(4) Nu sunt impozabile veniturile obținute din premii, in bani si/sau natura , sub valoarea sumei neimpozabile stabilita in suma de 8.000.000 lei pentru fiecare concurs, realizate de același organizator sau plătitor.

(5) Impozitul calculat si reținut in momentul plății este impozit final"

Organul fiscal de control a calculat impozitul pe venituri de natura salariilor, cumulând salariul net plătit in luna respectiva cu plățile nete constatate ca fiind efectuate pentru o persoana angajata in acea luna.

Presupunând ca, organul de control nu a deținut informația, organul de soluționare ar fi trebuit sa constate, pe baza probelor noi puse la dispoziția sa (listele de plata a premiilor din concursuri si lista concursurilor pentru care erau datorate), ca au fost încălcate prevederile art. 58, Cod fiscal: "Plătitorii de salarii si de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula si a retine impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum si de a-l vira la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc venituri".

Pornind de la exemplul concret al lunii februarie 2004, când s-au înregistrat primele plăți ale premiilor, din perioada verificata, organul de soluționare fiscala trebuia sa constate ca plățile efectuate prin dispoziții de plata de casierie , indiferent sub ce titlu , erau aferente lunilor septembrie, octombrie si noiembrie 2003, astfel ca aceste sume trebuiau incluse in calculul lunilor respective, iar impozitul aferent plății acestora , trebuia reținut si vărsat pana la 25 martie 2004.

Reținând faptul ca, in anii 2003 si 2004 operau cotele de impozit progresiv (cota unica de 16% a fost introdusa la 01.01.2005) rezulta ca au fost calculate in mod nelegal cuantumulurile impozitelor pe salarii.

Constatând ca, in luna februarie 2004 au fost incluse sume aferente lunilor septembrie si octombrie 2003, in luna mai 2004 - sume aferente lunii octombrie 2004, in luna septembrie 2004 - sume aferente lunilor septembrie, octombrie si noiembrie 2003, in luna octombrie 2004 - sume aferente lunii martie 2004, in luna decembrie 2004 - sume aferente lunilor aprilie si mai 2004, in luna ianuarie 2005 - sume aferente lunilor septembrie si octombrie 2004, s.a.m.d., pana in luna octombrie 2005, când se constata efectuarea primelor plăți in contul anului 2005 (de când se aplica cota unica), organul de soluționare ar fi trebuit sa dispună si sa efectueze recalcularea impozitelor si

accesoriilor aferente. Neprocedând în acest mod, organul de soluționare a creat din nou, o situație mai grea în propria cale de atac a contestatarului.

În conformitate cu prevederile pct. 150 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 75, Cod fiscal, în categoria premiilor din concursuri intra "... venituri sub forma de premii în bani și/sau natura acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști prevăzuți de legislația în materie, pentru rezultatele obținute la competiții interne și internaționale, altele decât:

- a) veniturile prevăzute la art. 42 din codul fiscal (premiile acordate medaliaților la competiții internaționale și premii acordate elevilor sportivi - n.n.);
- b) veniturile plătite de entitatea cu care aceștia au relații generatoare de venituri din salarii potrivit cap. III al titlului III din Codul fiscal;"

Întrucât, așa cum s-a demonstrat organului de soluționare fiscală, prin prezentarea de probe noi (înscrisuri cu privire la plata premiilor din concursuri), acesta avea obligația să stabilească adevărata situație de fapt fiscală și să dispună anularea măsurilor de impozitare a premiilor din concursuri, sub forma veniturilor din salarii, aceste premii nefiind plătite în cadrul relațiilor contractuale generatoare de venituri din salarii.

1.2. Impozit pe venit din alte surse

Impozitarea de către organul fiscal cu această destinație, a vizat exclusiv premiile din concursuri, achitate persoanelor care făceau parte din delegațiile sportive, conform aceluiași interpretări combătute la pct 1.2. din prezenta.

Un caz special îl reprezintă premiile acordate elevului ..., sportiv legitimat al clubului nostru, care a primit premii peste limita scutită prin lege ... (lei/concurs), în cursul anului 2004, întregul quantum al acestora fiind scutit prin art. 42, lit. t), Cod fiscal, așa cum am demonstrat anterior.

Chiar și în condițiile în care organul fiscal le-a exclus din categoria veniturilor scutite, pe baza probelor administrate organului fiscal de soluționare, chiar în condițiile păstrării punctului de vedere al naturii acestor venituri, acesta trebuia să dispună recalcularea impozitelor, având în vedere perioada pentru care sumele plătite se datorau. Astfel, s-au plătit următoarele sume:

- luna februarie 2004 = ..., din care:
 - aferent lunii septembrie 2003 = ... milioane lei;
 - aferent lunii octombrie 2003 = ... milioane lei;
 - aferent lunii noiembrie 2003 = ... milioane lei;
- luna octombrie 2004 = ... milioane lei, din care:
 - aferent lunii martie 2004 = ... milioane lei;
 - aferent lunii aprilie 2004 = ... milioane lei;
- luna decembrie 2004 = ..., din care:
 - aferent lunii aprilie 2004 = ... milioane lei;
 - aferent lunii mai 2004 = ... milioane lei;

Prin confirmarea măsurii organului de control și în acest caz, organul de soluționare fiscală a permis calculul unor niveluri ale impozitului pe venit din alte surse, mult superioare prevederilor legale aplicabile situației de fapt fiscale, având în vedere că în anii 2003, 2004 se aplicau cotele de impozit lunare și anuale, progresive.

1.3. Contribuții la fondurile sociale și fondurile speciale.

Pe baza interpretării veniturilor din premii din concursuri drept venituri asimilate salariilor și veniturilor din alte surse, organul de control a calculat, iar organul de soluționare a validat quantumurile acestor contribuții, conform prevederilor legale în materie.

Din punctul său de vedere, măsura este nelegală, întrucât baza de impozitare a veniturilor, care este și baza de calcul a acestor contribuții a fost stabilită prin încălcarea prevederilor Codului fiscal, așa cum a precizat mai sus.

B. Concluziile contestatarului privind măsurile din cazul 2.

Conform situației fiscale de fapt, a considerat nelegale, în integritatea lor, măsurile dispuse de organele fiscale.

În fapt, veniturile care au fost plătite drept premii din concursuri și a căror încadrare în această categorie a fost justificată prin înscrisuri, au fost incluse de organele fiscale în categoria

veniturilor salariale si veniturilor din alte surse, cu toate ca nu făceau obiectul unor obligații născute din relații contractuale de munca.

Prin aceasta încadrare au fost încălcate prevederile art. 75 , Cod fiscal, care precizează in mod explicit faptul ca, premiile acordate in concursuri sportive in afara unor relații contractuale de natura salariaata, sunt scutite de impozit, in limita sumei de 8.000.000 lei. Iar impozitul plătit pentru depășirea acestui plafon , este impozit final.

Întrucât nici unul din premii nu a depășit plafonul de scutire, nu se datorau, in fapt, impozite pentru aceasta categorie de venituri.

In situația de fapt fiscala, organizatorul concursurilor sportive la care a participat structura noastră sportiva , este F.R. Fotbal si nicidecum organizația noastră non-profit, care are relații contractuale de munca cu unii dintre participanții la concursuri.

Participarea membrilor delegației sportive , a cărei structura este prevăzuta in Regulamentele sportive ale FRF, se face in baza Certificatului de Identitate Sportiva, structura distincta de cea a organizației non-profit si in baza legitimației de sportiv eliberata in baza acestui Certificat.

Pentru participarea la concursuri, structura sportiva nu a încheiat contracte de munca cu membrii delegației sportive (conducători, jucători, tehnicieni, medici, personal organizatoric), in care sa se specifice in mod expres acordarea de premii pentru concurs.

Participarea la concurs nu este o activitate dependenta ci o activitate opționala. Introducerea unei clauze obligatorii de participare la concursuri, ar fi încălcat scopurile pentru care a fost constituită organizația non-profit si care nu include participarea la competițiile sportive in vederea acordării de premii.

In ROI, anexa la contractul de munca, sunt specificate in mod clar recompensele si premiile ce pot fi acordate in cadrul activității dependente desfășurate in organizația non-profit si cele ce pot acordate prin participarea la concursuri.

Precizarea făcuta prin pct.150 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu privire la includerea in baza de impozitare de natura salariaala a premiilor din concursuri, numai pentru ca beneficiarul premiului are un contract de munca cu organizația pe care o reprezintă , este discriminatorie, atât timp cat nu stipulează in mod expres ca acordarea acestor prime trebuie sa fie cuprinsa in dispozitivul contractului, la capitolul "drepturile salariatului".

Astfel, Norma metodologica (ca si o decizie a Comisiei Fiscale Centrale care asimilează , transferul sportivilor ca transfer al unui drept de proprietate asupra unui om - interzisa de constituția României - in condițiile in care Codul fiscal, art.7, pct. 33 prin transfer se înțelege orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate), legiferează in materia veniturilor din premii si concursuri, extinzând sfera de cuprindere a veniturilor din salarii asupra acestora, in condițiile in care cele doua categorii fiscale sunt incompatibile prin definițiile date de art. 41, Cod fiscal. Aceasta procedura reprezintă o modificare a Codului fiscal, făcuta cu încălcarea prevederilor art. 4. alin.(1) din Codul fiscal

În probațiune, reclamanta a depus înscrisuri contabile, copia contractelor privind transferul unor fotbaliști, contracte privind raporturile de muncă cu persoanele cărora le-au fost plătite sume de bani din patrimoniul asociației reclamante, alte înscrisuri privind situația financiară și juridică a asociației nepatrimoniale, solicitând efectuarea și a unei expertize contabile.

În întâmpinarea depusă la dosar, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Administrația Finanțelor Publice Brașov a solicitat respingerea acțiunii reclamantei și anularea actelor administrative fiscale atacate, pentru următoarele motive: Pe cale de excepție, pârâtele au invocat inadmisibilitatea acțiunii prin care se solicită anularea tuturor actelor și măsurilor fiscale dispuse de organele fiscale, motivând că Dispoziția privind măsurile stabilite de organele fiscale reprezintă un alt act administrativ fiscal, iar art.209 alin.2 din OG nr.92/2003 stabilește că orice contestație împotriva acestor măsuri fiscale se adresează organului fiscal competent pentru soluționare. În privința fondului cauzei, pârâtele arată următoarele:

In mod corect Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Brașov prin Decizia nr. 100/2013 a respins contestația pentru suma de 108.458 lei reprezentând impozit pe profit, TVA,

impozit pe venit din salarii, impozit pe venit din alte surse, contribuții la bugetul asigurărilor sociale, dobânzi majorări de întârziere și penalități.

Cu privire la susținerile reclamantei, în sensul că Decizia nr. 2/07.04.2004 nu produce efecte începând cu data de 01.01.2004, și astfel acestea nu îi sunt aplicabile prevederile Deciziei precizăm :

Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2004 a fost emisă în vederea aplicării unitare a prevederilor Legii nr. 414/2002, privind impozitul pe profit și Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal pentru modalitatea de determinare a profitului impozabil de către asociații/fundații sportive din transferul sportivilor.

În conformitate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: "Înființarea și funcționarea Comisiei fiscale centrale

(1) Ministerul Finanțelor Publice înființează o Comisie fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(3) Comisia fiscală centrală este coordonată de secretarul de stat din Ministerul Finanțelor Publice care răspunde de politicile și legislația fiscală.

(4) Deciziile Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice".

În conformitate cu art. 1 și art. 10 alin. 1 din O.M.F.P. nr. 877/2005, privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, (Ordin abrogat de art. 13 al O.M.F.P. nr. 1318 din 25 aprilie 2008 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale; textele de lege enunțate mai jos se regăsesc și în noul act normativ; noul ordin a intrat în vigoare după efectuarea inspecției fiscale și emiterea deciziei de soluționare a contestației):"

- art. 1: "Pentru aplicarea unitară a prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a actelor normative care reglementau taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit, accizele, impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, impozitul pe venit, înainte de intrarea în vigoare a Codului fiscal, se constituie Comisia fiscală centrală la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, denumită în continuare comisie.

- art. 10 "(1) Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date".

- Astfel susținerile reclamantei sunt neîntemeiate și solicită să fie respinse de instanța de judecată.

B) Cu privire la suma de reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesoriile aferente în suma de , impozit stabilit suplimentar pe anul 2004, în condițiile în care reclamanta a realizat venituri numai din activități economice, iar nivelul acestora depășește echivalentul a 15.000 euro în anul fiscal, precizăm:

a) Reclamanta în anul 2004 a obținut venituri în valoare de . Aceasta sumă a fost diminuată de către organele de inspecție fiscală cu suma de , compusă din:

- reprezentând împrumut acordat de către reclamantei și înregistrat în evidențele contabile pe venituri, în luna decembrie 2004 prin articolul contabil 455 "Asociații - conturi curente" = 758 "Alte venituri din exploatare" și stornată în luna ianuarie 2005;

- lei TVA colectată în luna noiembrie 2004, calculată la , reprezentând contravaloare transfer jucător la , potrivit contractului nr. .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că reclamanta în anul 2004 a obținut venituri în exclusivitate din activitatea economică în valoare de , iar cheltuielile deductibile fiscal aferente veniturilor realizate sunt de .

Din raportul de inspecție fiscală nr. 12/2004 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 12/2004 s-a reținut ca reclamanta a în anul 2004 a obținut un profit impozabil aferent activității economice în valoare de 1.000.000 lei.

În conformitate cu prevederile art. 15 alin. 2 și 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și pct. 1 din Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/2004 aprobată prin O.M.F.P. nr. 576/2004, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina reclamantei pentru anul 2004, impozit pe profit în suma de 100.000 lei.

Sușinerile reclamantei nu au suport. Aplicabile sunt prevederile art. 15 alin. 2 și 3 din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal care precizează:

(2) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;
- e) donațiile și banii sau bunurile primite prin sponsorizare;
- j) dividendele și dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite;
- g) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;
- h) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;
- i) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
- j) veniturile excepțional rezultate din cedarea activelor corporale a/late în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;
- k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și Industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;
- l) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să, fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;
- m) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;
- n) sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor titlului III.

(3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau art. 8, după caz".

Din interpretarea textelor de lege mai sus enunțate rezulta ca organizațiile nonprofit nu datorează impozit pe profit pentru veniturile realizate din activitatea economică în condițiile în care quantumul acestor venituri nu depășește echivalentul a 15.000 euro într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite la plata impozitului pe profit.

În prezenta speță, s-a constatat ca reclamanta a realizat venituri în exclusivitate din activitatea economică respectiv din transferul de jucători și venituri din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive.

Având în vedere ca reclamanta în anul 2004 nu a realizat venituri scutite de la plata impozitului pe profit, nu beneficiază de scutirea de 15.000 euro din veniturile economice, dar nu mai mult de 10% din veniturile scutite, acestea fiind zero.

În vederea aplicării unitare a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impunerii, accize și TVA s-a emis de către Comisia Fiscală Centrală Decizia nr. 2 din 07.04.2004 publicată în M.O. nr. 376/29.04.2004.

Astfel, decizia mai sus menționată stabilește modalitatea de determinare a profitului impozabil de către asociațiile sportive fără scop lucrativ din transferul de sportivi, și anume la pct. 1 se precizează: "În conformitate cu prevederile Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, precum și a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, veniturile realizate de către persoanele juridice fără scop patrimonial din transferul sportivilor după data de 1 iulie 2002 și care depășesc nivelul stabilit la art. 1 alin. 4 din Legea nr. 414/2002, respectiv la art. 15 alin. 3 din Legea nr. 571/2003, sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil".

Întrucât veniturile obținute de reclamanta în anul 2004 sunt în exclusivitate din activitate economică, respectiv din transferul de jucători și venituri din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive, acestea sunt venituri impozabile la determinarea impozitului pe profit.

Având în vedere aceste aspecte în mod temeinic și legal organele de inspecție fiscală au inclus veniturile în valoare de ... obținute din transferul jucătorilor și din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive, aferente anului 2004, în categoria venituri impozabile, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar de plată.

Așa cum s-a motivat și în decizia nr. ... a D.G.F.P. Brașov, afirmațiile reclamantei cu privire la faptul că veniturile în valoare de ... reprezintă contribuție de solidaritate conform art. 8 din Statutul FRF, nu au suport.

Din documentele existente la dosarul cauzei au rezultat următoarele: Urmare a adresei nr. ... , președintele reclamantei a formulat o Nota explicativă în care a precizat în mod clar ca :

- prin articolul contabil "5124"Conturi la bănci în valută"=758"Alte venituri din exploatare" s-a înregistrat încasarea unei rate din contractul de transfer al jucătorului ... încheiat în anul 2002; înregistrarea fiind efectuată pe baza extrasului de cont bancar, conform documentului de plată",

Iar

- prin articolul contabil 5124"Conturi la bănci în valută"=758"Alte venituri din exploatare" s-a înregistrat contravaloarea în lei a unei încasări valutare (USD) reprezentând indemnizație de formare datorată conform reglementărilor FIFA de către cluburile la care se transfera un jucător, pentru clubul formator. Scopul acestei indemnizații îl reprezintă compensarea parțială a cheltuielilor efectuate cu jucătorul ... transferul de la ... fiind încasată, conform extras de cont, în data de 28.12.2004".

Mai mult, în Acordul de Transfer nr. ...

- la art. 2 - Obiectul contractului îl constituie transferul jucătorului ... de la clubul ... Brașov la clubul ...

- la art. 5 - Dispoziții finale" pct. 5.3 lit. b) se menționează ca "jucătorul este coproprietate, în cote egale, respectiv FC ... și ...

- la lit. e) se menționează ca "transferul jucătorului la un alt club din țară sau străinătate se va face obligatoriu, cu participarea și sub semnătura reprezentanților ambelor cluburi. Cluburile vor primi cote egale din suma netă, după ce ... va recupera suma de ... achitată conform acestui acord de transfer".

Prin adresa înregistrată la A.F.P. a mun. Brașov sub nr. ... , președintele reclamantei menționează următoarele: "Urmare a transferului efectuat de către ... a beneficiat de drepturile stipulate în clauzele Acordului de

transfer nr. 2009/2010 precum și de actele de solidaritate prevăzute în reglementările UEFA privind creșterea și formarea jucătorului la clubul de baza".

Rezulta, ca în mod corect organele de soluționare a contestației din cadrul D.G.F.P. Brașov au reținut ca afirmațiile reclamantei cu privire la faptul ca veniturile în valoare de 9.000.000 lei ar reprezenta contribuție de solidaritate conform art. 8 din Statutul FRF nu au suport legal și probatoriu, întrucât din documentele menționate mai sus rezulta ca aceste venituri sunt obținute din transferul jucătorului în alt club, iar potrivit prevederilor legale enunțate în cauza, veniturile din transferul jucătorilor sunt venituri din activitatea economică și deci venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

În conformitate cu art. 4 din O.G. nr. 26/2000, cu privire la asociații și fundații: "asociația este subiectul de drept constituit de trei sau mai multe persoane care, pe baza unei înțelegeri, pun în comun și fără drept de restituire contribuția materială, cunoștințele sau aportul lor în munca pentru realizarea unor activități în interes general, al unor colectivități sau, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial".

În conformitate cu art. 46 din același act normativ: "(1) Veniturile asociațiilor sau federațiilor provin din:

- a) cotizațiile membrilor;
- b) dobânzile și dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile, în condiții legale
- c) dividendele societăților comerciale înființate de asociații sau de federații;
- d) venituri realizate din activități economice directe;
- e) donații, sponsorizări sau legate;
- f) resurse obținute de la bugetul de stat sau de la bugetele locale;
- g) alte venituri prevăzute de lege.

(2) Veniturile fundațiilor sunt cele prevăzute la alin. (1) lit. b) - g)".

În consecință veniturile neimpozabile ale asociației pot fi constituite din cotizații, donații, sponsorizări în vederea realizării scopului pentru care s-a înființat, sprijinirea activității de fotbal. Însa, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, veniturile în cauza au fost realizate din transferul de sportivi, fiind venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile legate aplicabile în speța dedusă judecătii, veniturile din transferul jucătorilor sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil obținut de asociație, și astfel în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 din Codul Fiscal care prevăd:

- art. 19 alin. 1: "(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adăuga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare";

- art. 21 alin. 1: "(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare".

- Astfel din raportul de inspecție fiscală rezulta ca organele de inspecție fiscală au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile aferente veniturilor impozabile potrivit prevederilor art. 21 alin. 1 din Codul fiscal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și cheltuielile care nu au fost calculate de către reclamantă și care reprezintă cheltuielile deductibile, și anume: reîntregirea fondului de salarii și alte cheltuieli de personal în baza unor contracte civile, aferente sumelor achitate de asociație personalului propriu, diferențe de contribuții la bugetul asigurărilor sociale aferente diferențelor salariale stabilite suplimentar, diferențe de cheltuieli aferente veniturilor din alte surse.

Totodată organele de inspecție fiscală au urmărit modul de evidențiere a cheltuielilor cu deductibilitatea limitată astfel cum sunt prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal,

respectiv determinarea deductibilității cheltuielilor de protocol. Potrivit acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal suma de 11.400.000 lei reprezentând cheltuieli de protocol.

De asemenea, s-a constatat ca reclamanta a înregistrat în evidențele contabile pe cheltuieli suma de 205.771.118 lei fără a avea la baza documente justificative.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Codul fiscal, aceasta cheltuiala a fost considerată ca nedeductibilă fiscal: f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor".

S-a mai constatat ca reclamanta a înregistrat în mod eronat pe contul 658 "alte cheltuieli de exploatare" suma de 11.400.000 lei rol, reprezentând o restituire de bani pentru o persoană fizică.

Conform art. 21 alin. 1 din Codul fiscal această cheltuiala este nedeductibilă fiscal, întrucât nu este o cheltuiala în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli în suma de 11.400.000 lei rol și au majorat cheltuielile deductibile fiscal cu suma de 11.400.000 lei rol, reprezentând recalcularea fondului de salarii și contribuții datorate de angajator.

Potrivit dispozițiilor art. 19 alin. 1 și art. 17 alin. 1 din Codul fiscal s-a recalculat profitul impozabil și totodată impozitul pe profit aferent anului 2004 astfel:

Total venit din activități economice

Total cheltuieli deductibile fiscal aferente activității economice

Profit impozabil aferent activității economice

Impozit pe profit datorat la 2004

În consecință, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit suma de 11.400.000 lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2004.

b) Cu privire la suma de:

- 11.400.000 lei reprezentând dobânzi și majorări de întârziere

- 11.400.000 lei reprezentând penalități de întârziere,

aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, precizăm ca acestea au fost calculate pentru perioada 16 februarie 2005 - 15 noiembrie 2007.

În conformitate cu art. 115 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 2004, privind Codul de procedura fiscală: "(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadent și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează: a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv".

În conformitate cu prevederile art. 3 din Legea nr. 210/2005 pentru aprobarea O.G. nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală: "Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedura fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:

art. 115 Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadent și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

În conformitate cu art. 120 din Codul de procedura fiscală republicat în anul 2004: "(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii

următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

In conformitate cu art. 121 din Codul de procedura fiscala republicat in anul 2005: "(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

In consecință, suma de 10.000 lei reprezentând dobânzi și majorări de întârziere și suma de 1000 lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, reprezintă măsura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar.

In consecință in mod corect organele de inspecție fiscala au stabilit ca fiind datorata suma de 10.000 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesoriiile aferente in suma de 1000 lei.

C) Cu privire la TV A in suma de 10.000 lei, dobânzi și majorări de întârziere aferente in suma de 1000 lei și penalități de întârziere in suma de 1000 lei precizează:

Organele de inspecție fiscala au constatat ca in luna aprilie 2004, reclamanta a depășit plafonul de scutire de TVA - 2 miliarde lei -, prevăzut de art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, odată cu încasarea sumei de 10.000 lei, conform extrasului de cont din 10.04.2004 emis de Banca SA pe care a înregistrat-o in evidentele contabile prin articolul contabil 5124 "Conturi la bănci in valuta"=758"Alte venituri din exploatare".

In vederea încadrării din punct de vedere fiscal a sumei de 10.000 lei, organele de inspecție fiscala, prin adresa nr. 1000/10.04.2004 au solicitat informații președintelui asociației, cu privire la aceasta suma.

In Nota explicativa data de către președintele asociației se precizează ca prin articolul contabil "5124"Conturi la bănci in valuta "=458"Alte venituri din exploatare" cu suma de 10.000 lei s-a înregistrat încasarea unei rate din contractul de transfer al jucătorului [nume] încheiat in anul 2002; înregistrarea a fost efectuata pe baza extrasului de cont bancar, conform documentului de plata nr. [nume].

Acordul de Transfer nr. [nume] încheiat între [nume] (club cedent) și [nume] (club cesionar) are ca obiect transferul jucătorului [nume] de la clubul [nume] la clubul [nume].

La art. 5 "Dispoziții Finale" pct. 5.3

- lit. b) se menționează ca: " Jucătorul este coproprietate, in cote egale, respectiv [nume] și [nume] 50% și [nume] și [nume] 50%"

- lit. e) se menționează ca "transferul jucătorului la un alt club din tara sau străinătate se va face obligatoriu, cu participarea și sub semnătura reprezentanților ambelor cluburi.

Cluburile vor primi cote egale din suma neta, după ce [nume] va recupera suma de [nume], achitata conform acestui acord de transfer".

Prin adresa înregistrată la AFP Brașov sub nr. [nume] președintele asociației a menționat ca: " Urmare a transferului efectuat de către [nume] președintele clubului FC [nume] a beneficiat de drepturile stipulate in clauzele Acordului de transfer nr. [nume] precum și de actele de solidaritate prevăzute in reglementările UEFA, privind creșterea și formarea jucătorului la clubul de baza".

In aceste condiții, sa constatat ca suma de [nume] ron încasată in data de [nume], conform extrasului de cont înregistrat in evidentele contabile ale asociației in contul 758 "Alte venituri din exploatare" reprezintă rata din contractul de transfer al jucătorului [nume].

Organele de inspecție fiscala, in mod legal, au constatat ca prin încasarea sumei de [nume] lei reprezentând rata din contractul de transfer al jucătorului [nume], asociația a depășit planul de scutire de TVA prevăzut de art. 152 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care precizează:"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată,este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit in

continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată".

In conformitate cu art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, pct. 56 alin. 1 si alin. 4 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 coroborat cu prevederile art. 69 alin. 1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala (din anul 2004), se precizează:

- art. 153 alin. 3 din Codul fiscal: "(3) Persoanele impozabile, care depășesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se afla in regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri si a prestărilor de servicii, care intră sub incidenta prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice in care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. In situația in care se constată ca persoana in cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată in regim normal, autoritatea fiscala este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă intre data la care persoana in cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată in regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme".

- pct. 56 alin. (1) si alin. (4) din H.G. nr. 44/2004: "

(1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu pot aplica regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

(4) In cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată in regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) in situația in care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă intre data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată in regim normal si data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă intre data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplica regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri si prestările de servicii efectuate in această perioadă".

- art. 69 alin. 1 lit. c) din Codul de procedura fiscală: "Înregistrarea si scoaterea din evidenta a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoana impozabilă care realizează operațiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală in următoarele situații:

c) după înființare, in mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugata, in termen de 10 zile de la sfârșitul lunii in care a depășit acest plafon ".

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, reclamanta avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA la organul fiscal din cadrul A.F.P. Brașov, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a fost depășit plafonul de 2 miliarde lei, cifra de afaceri în cursul anului respectiv până la data de 10.05.2004.

Întrucât reclamanta nu a solicitat organelor fiscale înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente au stabilit obligații privind TVA de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA, conform prevederilor legale mai sus enunțate.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat reclamanta ca fiind persoana impozabilă din punct de vedere a TVA, respectiv începând cu data de 11.05.2004, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a fost depășit plafonul de 2 miliarde lei cifra de afaceri, urmare a încasării sumei de _____ reprezentând rata din contractul de transfer al jucătorului _____ în data de _____ conform extrasului de cont înregistrat în evidențele contabile ale asociației.

La calcularea cifrei de afaceri, funcție de care se determina plafonul de scutire, conform prevederilor pct. 56 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 se iau în calcul toate veniturile asociației, indiferent dacă acestea sunt realizate din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care sunt în sfera de aplicare a TVA.

Mai mult, reclamanta a înregistrat suma de _____ în contul 758 "Alte venituri din exploatare", iar cifra de afaceri, potrivit prevederilor legale, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii și alte venituri din exploatare, acesta fiind elementul funcție de care se determina plafonul de scutire.

În conformitate cu art. 63 din Codul de procedură fiscală: "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

Astfel, urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA prevăzut de lege, organele de inspecție fiscală, pe perioada 11 mai 2004 - 31 decembrie 2006, au colectat TVA în valoare de _____ aferentă veniturilor de natură economică înregistrate în evidențele contabile în suma de _____ lei, încasate din transferul jucătorilor la diverse cluburi din țară, astfel:

- TVA în valoare de _____ lei, colectată în luna noiembrie 2004, asupra sumei de _____ lei încasată cu O.P. nr. _____ reprezentând contravaloare transfer jucător, potrivit Contractului nr. _____ încheiat cu _____

- TVA în valoare de _____ lei colectată în luna februarie 2005 asupra sumei de _____ lei încasată cu O.P. nr. _____ nr. _____, nr. _____ 5, reprezentând contravaloare transfer jucători _____ și _____, potrivit contractului încheiat cu _____ pentru care s-a emis factura seria _____ nr. _____

- TVA în valoare de _____ lei colectată în luna aprilie 2006 asupra sumei de _____ lei, încasată prin casa în data de 01.04.2006, reprezentând contravaloare transfer jucător _____

- TVA în valoare de _____ lei colectată în luna mai 2006 asupra sumei de _____ lei încasată cu O.P. nr. _____ reprezentând contravaloare transfer jucător _____

- TVA în valoare de _____ lei colectată în luna iulie 2006 asupra sumei de _____ lei încasată cu O.P. nr. _____ reprezentând contravaloare transfer jucător _____ la _____ în baza contractului nr. _____, pentru care s-a emis factura seria _____ încasată cu _____

Suma de lei încasată din transferul jucătorilor la diverse cluburi din țara, în perioada 2004-2006 a fost înregistrată în evidențele contabile ale reclamantei pe contul 758 " Alte venituri din exploatare".

În conformitate cu prevederile art. 126 alin. 1, art. 127, art. 129 alin. 1 și art. 133 alin. 1 din Codul Fiscal, în vigoare în perioada verificată:

- art. 127 din Codul Fiscal: " Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituite activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

- art. 129 din Codul Fiscal: " Prestarea de servicii

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

- art. 133 din Codul Fiscal: " Locul prestării de servicii

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

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, rezulta că în sfera de aplicare a TVA sunt cuprinse operațiunile care reprezintă livrări de bunuri sau prestări servicii efectuate cu plată, locul livrării sau prestării este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să fie realizată de o persoană impozabilă în România și livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din activităților producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

De asemenea, pentru ca o prestare de serviciu să fie cuprinsă în sfera de aplicare a TVA trebuie să fie efectuată cu plată, să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, iar condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al prestatorului de a furniza un serviciu iar clientul efectuează plata.

În consecință, transferul cu plată a unui sportiv de la un club la altul, în România, este o prestare de serviciu efectuată cu plată în sensul art. 126 alin. 1 lit. a) coroborat cu art. 129 din Codul Fiscal, și deci o operațiune impozabilă din punct de vedere TVA.

În speța dedusă judecății, reclamanta a încasat în perioada 2004-2006 suma de ron de la

potrivit contractelor încheiate cu acestea, contracte ce au ca obiect transfer de jucători către aceste cluburi de fotbal.

Potrivit prevederilor legale, în speța dedusă judecății veniturile realizate din transferul jucătorilor sunt venituri impozabile din punct de vedere al TVA întrucât reprezintă o prestare de serviciu efectuată cu plată.

S-a precizat că transferul de sportivi nu intra sub incidența prevederilor art. 141 alin. 1 lit. j) din Codul fiscal, întrucât conform acestei dispoziții legale sunt scutite de TVA prestările de serviciu "efectuate pentru persoanele care practică sportul ceea ce nu este aplicabil în speța dedusă judecății.

Conform pct. 34 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal. "Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 141 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal, prestările de servicii ce au strânsă legătură cu practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate în beneficiul persoanelor care practică sportul sau educația fizică, de către organizații fără scop patrimonial, precum: cluburile sportive, bazele sportive de antrenament, hotelurile și cantinele pentru uzul exclusiv al sportivilor. Nu sunt scutite încasările pentru

publicitate, precum și încasările din cedarea drepturilor de transmitere la radio și la televiziune a manifestărilor sportive".

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat veniturile în valoare de [redacted] realizate de reclamanta din transferurile de jucători pe perioada [redacted] potrivit prevederilor art. 137 alin. 1 coroborat cu prevederile art. 140 alin. 1 din Codul fiscal și pct. 24 alin. 2 din H.G. nr. 44/2003 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, care precizează:

- art. 137 din Codul fiscal: "(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituite contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni",

- art. 140 din Codul fiscal: "(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată".

- pct. 24 din H.G. nr. 44/2004: "(1) Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată".

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speța dedusă judecății, operațiunile privind transferul jucătorilor, în perioada 2004-2006, sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA reprezentând o prestare de serviciu cu plată, astfel ca sumele plătite ca urmare a transferului de jucători între cluburi sunt cuprinse în baza de impozitare a TVA și supuse impozitării.

În consecință, suma de [redacted] ron, reprezentând TVA colectată asupra veniturilor din valoare de [redacted] lei realizate de reclamanta din transferurile de jucători, în perioada [redacted] decembrie [redacted] este corect stabilită de organele de inspecție fiscală ca fund datorată bugetului de stat.

Totodată și suma de [redacted] ron stabilită cu titlu de dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere este datorată de reclamanta bugetului de stat, conform principiului accesoriul urmează principalul.

D) Cu privire la impozit pe venit din salarii în suma de [redacted], majorări de întârziere aferente în suma de 96.891 lei și penalități de întârziere în suma de [redacted] precizăm:

Organele de inspecție fiscală, pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2006, au reîntregit baza de calcul a impozitului pe venituri de natură salarială cu suma de [redacted] lei reprezentând prime de joc, indemnizații, indemnizații de efort, rata contract, sume acordate personalului angajat cu contract de muncă, respectiv jucătorilor, antrenorilor și altor persoane.

În conformitate cu prevederile art. 40 alin. 1 lit. a coroborat cu art. 56 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru anul 2004 și art. 55 alin. 1 și 2 lit. k din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pe anii 2005 și 2006:"

- art. 40 alin. 1 lit. a din Codul fiscal: "(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României".

- art. 56 alin. 1 și alin. 2 lit. j) din Codul fiscal: "1.) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de

perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de munca.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

j) orice alte sume sau avantaje de natura salarială ori asimilate salariilor".

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile pct. 84 (anul 2004), respectiv pct. 68 (anii 2005 și 2006) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 42 lit. t din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

- pct. 68 din H.G. nr. 44/2004: " 68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de munca, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

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

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensă și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezintă contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;

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

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

- art. 42 din Codul fiscal: "Înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

t) premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene și la jocurile olimpice.

Nu sunt venituri impozabile premiile, primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți în legislația în materie, în vederea realizării obiectivelor de înaltă performanță:

- clasarea pe podiumul de premiere la campionatele europene, campionatele mondiale și jocurile olimpice;

- calificarea și participarea la turneele finale ale campionatelor mondiale și europene, prima grupă valorică, precum și la jocurile olimpice, în cazul jocurilor sportive.

Nu sunt venituri impozabile primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți de legislația în materie, în vederea pregătirii și participării la competițiile internaționale oficiale ale loturilor reprezentative ale României".

Din documentele existente s-a reținut ca plata jucătorilor, tehnicienilor și a personalului auxiliar s-a efectuat în baza unor contracte individuale de muncă, semnate de către conducerea clubului și angajați, înregistrate la ITM Brașov.

La lit. J pct. 1 din Contractul individual de muncă se menționează ca "salariul de baza lunar este de 2.500.000 lei", deci la nivelul salariului minim pe economic.

Din cuprinsul procesului verbal nr. 1/2007 încheiat de organele de inspecție fiscală rezultă că în perioada 01.01.2004-31.12.2006 în evidențele ITM Brașov s-au identificat un număr de 13 de contracte individuale de muncă, încheiate pe perioada nedeterminată. Organul de inspecție fiscală precizează faptul că pentru aceste persoane s-au identificat state de plată, depuse la ITM Brașov, calculate la salariul de încadrare, în principal la nivel minim pe economie. Situația nominală, perioada de derulare, durata normată a contractului de muncă precum și funcțiile prevăzute în contractele de muncă sunt prezentate în anexa nr. 1 la procesul verbal.

Din analiza documentelor existente, în baza cărora au fost achitate diferențe de natură salarială personalului angajat cu contract de muncă s-a reținut faptul că aceste sume au fost achitate în baza unor dispoziții de plată nominale, liste de plăți către casierie, reprezentând prime de joc, indemnizații, indemnizații efort, rata contract.

Conform art. 4 alin. 2 din Hotărârea nr. 2/2003 emisă de Adunarea Generală a Asociației Fotbalului din România: "Prin sintagma rate de contract se înțelege rate în contul primelor din concursuri".

Suma de 7.244 lei reprezentând prime de joc, indemnizații, indemnizații efort, rata contract, acordată în perioada 01.01.2004-31.12.2006 personalului angajat cu contract de muncă, a fost înregistrată în evidențele contabile ale reclamantei prin note contabile, în debitul contului 658 "Alte cheltuieli din exploatare" și creditul unui cont de trezorerie respectiv 5311 "Casa în lei".

Potrivit prevederilor legale, se reține că veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă și care cuprind salariile de baza, sporurile și adaosurile de orice fel, indemnizațiile de orice fel, recompensele și premiile de orice fel, orice alte câștiguri în bani și în natura primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor.

Tot venituri de natură salarială sunt și sumele plătite sportivilor amatori, ca urmare a participării la competiții sportive oficiale, precum și sumele plătite sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști în domeniu, de către cluburile sau asociațiile sportive cu care aceștia au relații contractuale de muncă, indiferent de forma sub care se plătesc, inclusiv prima de joc.

Reclamanta nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv art. 42 lit. t) din Codul fiscal, întrucât nu a făcut dovada că primele și indemnizațiile sportive au fost acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți de legislația în materie, în vederea pregătirii și participării la competițiile internaționale oficiale ale loturilor reprezentative ale României.

Reclamanta a menționat că aceasta este o organizație non-profit având ca principal scop sprijinirea activității fotbalistice, respectiv activități de selectare, pregătire și perfecționare a sportivilor, statutul acestora fiind de jucători amatori și non amatori.

Precizează că sumele reprezentând prime de joc, indemnizații, indemnizații de efort, rata contract nu pot fi încadrate în prevederile art. 42 lit. a) și art. 75 alin. 1 din Codul fiscal, întrucât: "În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, din bugetul asigurărilor sociale de stat, din bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv indemnizația de maternitate și pentru creșterea copilului, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă".

În conformitate cu prevederile H.G. nr. 44/2004: "4. În sensul art. 42 lit. a) prin alte persoane se înțelege, printre alții, și:

- casa de ajutor reciproc a pensionarilor, pentru ajutoarele umanitare, medicale și sociale acordate membrilor din contribuțiile acestora;

- organizațiile umanitare, organizații sindicale, Crucea Roșie, unități de cult recunoscute în România și alte entități care pot acorda ajutoare umanitare sau sociale".

Mai mult, sumele încasate prin casieria asociației, reprezentând prime de joc, indemnizații, indemnizații de efort, rata contract nu pot fi încadrate ca reprezentând "venituri din premii și jocuri de noroc" potrivit prevederilor art. 75 alin. 1 din Codul fiscal în condițiile în care la pct. 84, respectiv pct. 68 din H.G. nr. 44/2004 se precizează în mod clar ca în categoria venituri din salarii sunt cuprinse atât salariile de baza cât și indemnizațiile de orice fel precum și premiile de orice fel.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit diferențe de impozit pe venituri din salarii în valoare de 5311 lei, asupra diferențelor de venituri de natura salarială în valoare de 33.777 lei, acordate angajaților, pe perioada 01.01.2004-31.12.2006, în condițiile în care angajatorul nu a reținut și virat bugetului de stat impozitul pe venituri din salarii potrivit prevederilor art. 57 și art. 58 din Codul fiscal care precizează:

- art. 57 din Codul fiscal: "Determinarea impozitului pe venitul din salarii

(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de baza, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;

- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro;

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora".

- art. 58 din Codul fiscal: "Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri".

Având în vedere prevederile legale și înscrisurile existente la dosarul cauzei rezulta că personalul angajat a primit și alte venituri de natura salarială decât cele înscrise în contractul de muncă, iar angajatorul nu a reținut și virat bugetului de stat diferențele de impozit pe venituri din salarii aferente diferențelor de natura salarială de 33.777 lei, achitate angajaților pe perioada 2004-2006, și astfel în mod corect suma de 5311 lei reprezentând impozit pe venituri din salarii a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind datorată bugetului de stat.

Totodată și suma de 5311 lei ron stabilită cu titlu de dobânzi, majorări de întârziere și penalitățile de întârziere în suma de 1.000 ron sunt datorate de reclamanta bugetului de stat, conform principiului accesoriul urmează principalul.

E) Cu privire la impozitul pe venit din alte surse în suma de 5311 lei, majorări de întârziere aferente în suma de 1.000 lei și penalități de întârziere în suma de 1.000 lei precizăm:

Organele de inspecție fiscală au constatat că reclamanta a efectuat plăți către persoane fizice care nu au fost identificate ca având raporturi contractuale de muncă cu asociația sportivă și nu sunt regăsite în situația nominală a fișelor fiscale depuse la organul fiscal pe anii 2004, 2005 și 2006. Sumele au fost plătite prin casierie sportivilor și personalului auxiliar în baza unor liste de plată și dispoziții de plată ce reprezintă "indemnizații de efort", "rata contract".

În evidentele contabile sumele au fost înregistrate prin articolul contabil 65 8 "Alte cheltuieli de exploatare"=5311 "Casa în lei".

Organele de inspecție fiscală au calculat venitul brut impozabil pentru determinarea impozitului pe venituri din alte surse, pornind de la sumele nete achitate sportivilor și reprezentând indemnizații de joc și efort.

S-a constatat că pe perioada 2004-2006 a fost plătită suma de 2.000 lei reprezentând "indemnizații", "indemnizații de efort" sportivilor și personalului auxiliar fără contract de muncă pentru care asociația datoră bugetului de stat impozit pe venit prin reținere la sursa de 2.000 lei.

În conformitate cu prevederile art. 83 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal pentru anul 2004 și menținute prin art. 78 alin. 2 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru anii 2005, 2006: "Definirea veniturilor din alte surse

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

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

Impozitul pe venit din alte surse în valoare de 2000 lei a fost calculat potrivit prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, pentru anul 2004 și potrivit prevederilor art. 79 din același act normativ pentru anii 2005, 2006:

- art. 84 din Codul fiscal: "(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 10% asupra venitului brut.

- art. 79 din Codul fiscal: "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".

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile obținute de către persoane fizice.

Astfel, reclamanta avea obligația de a calcula, reține și vira bugetului de stat impozitul pe venituri din alte surse, în cota de 10%, respectiv 16% și totodată contribuția la bugetul asigurărilor sociale de sănătate aferentă sumelor achitate persoanelor fizice.

Având în vedere că a fost achitată suma de 2000 lei cu titlu de indemnizații, indemnizații de efort, către persoane fizice care nu aveau încheiat un contract de muncă sau convenție civilă cu reclamanta, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat aceste venituri ca fiind venituri din alte surse și au stabilit suplimentar impozit pe venit asupra sumei nete achitate acestor persoane.

Reclamanta a susținut că suma de 2000 lei achitată acestor persoane pe perioada 2004-2006, reprezentând premii din concursuri care au fost plătite în conformitate cu prevederile art. 75 alin. 1 și alin. 5 și art. 77 alin. 4 din Codul fiscal, însă din documentele primare înregistrate în evidențele contabile (dispoziții de plată, liste de plată) la scopul plății se menționează: indemnizație, indemnizație de efort.

În consecință suma de 2000 lei reprezentând impozit pe venituri din alte surse este corect stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind datorată.

Totodată și suma de 25005 lei ron stabilită cu titlu de dobânzi, majorări de întârziere și penalitățile de întârziere în suma de 1000 ron sunt datorate de reclamanta bugetului de stat, conform principiului accesoriul urmează principalul.

F) Cu privire la contribuțiile către bugetul asigurărilor sociale în suma de 204000 lei, majorări de întârziere aferente în suma de 10000 lei și penalități de întârziere în suma de 10000 lei precizăm:

Având în vedere că s-a stabilit că sumele reprezentând indemnizații, indemnizații de efort, premii, rata contract achitate personalului angajat reprezintă venituri de natură salarială, rezulta că valoarea acestora trebuia avută în vedere și la stabilirea contribuțiilor sociale.

Astfel, asupra sumei de 1.170 lei stabilita ca reprezentând diferențe de natura salariala achitate personalului angajat cu contract de munca, in mod legal organele de inspecție fiscala au stabilit in sarcina reclamantei diferențele de contribuții sociale, si anume:

- 1.170 lei reprezentând contribuția la asigurări sociale angajator;
- 1.170 lei reprezentând contribuția individuala la asigurări sociale reținută de la angajați;
- 1.170 lei reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- 1.170 lei reprezentând contribuția de asigurări pentru șomaj datorata de angajator;
- 1.170 lei reprezentând contribuția de asigurări de sănătate datorata de angajator;
- 1.170 lei reprezentând contribuția de asigurări de sănătate reținuta de la angajați;
- 1.170 lei reprezentând contribuția pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

a) cu privire la suma de 1.170 lei reprezentând contribuția la asigurări sociale angajator, stabilita suplimentar de organele de inspecție fiscala pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariala in valoare de 1.170 lei, precizam ca aceasta a fost stabilita potrivit prevederilor art. 24 coroborat cu art. 5 din Legea nr. 19/2000, privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurări sociale cu modificările si completările ulterioare, care precizează:

- art. 5 : "(1) In sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă și funcționarii publici".

- art. 24:" (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. (I) pct. I și II".

b) cu privire la suma de 1.170 lei reprezentând contribuția individuala la asigurări sociale reținută de la angajați stabilita suplimentar de organele de inspecție fiscala pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariala in valoare de 1.170 lei, precizam ca aceasta a fost stabilita potrivit prevederilor art.23 coroborat cu art. 5 din Legea nr. 19/2000, privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurări sociale cu modificările si completările ulterioare, care precizează:

- art. 23:" (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, și/sau veniturile asiguraților prevăzuți la art.5, alin. (1) pct. I".

In conformitate cu prevederile art. 28 din același act normativ:"1) Contribuția individuală de asigurări sociale, datorata de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, II și VI, se reține integral din salariul sau, după caz, din venitul brut lunar al asiguratului și se virează lunar de angajator la casa teritorială de pensii in raza căreia se află sediul acestuia.

(2) Angajatorul calculează și virează lunar contribuția de asigurări sociale pe care o datorează bugetului asigurărilor sociale de stat, împreună cu contribuțiile individuale reținute de la asigurați".

Având in vedere prevederile legale mai sus enunțate angajatorul avea obligația de a calcula, reține si vira către bugetul asigurărilor sociale contribuția de asigurări sociale si contribuția individuala de asigurări sociale, la data efectuării plății acestor venituri către angajați.

Întrucât reclamanta nu a calculat, reținut si virat diferența de contribuție de asigurări sociale si contribuție individuala de asigurări sociale in mod corect au fost stabilite sumele de 1.170 lei reprezentând contribuția de asigurări sociale si suma de 1.170 lei reprezentând contribuția individuala de asigurări sociale.

c) cu privire la suma de . reprezentând contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj stabilita suplimentar de organul de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariala in valoare de , precizam:

Suma de i a fost stabilita potrivit prevederilor Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj si stimularea ocupării forței de munca, cu modificările si completările ulterioare, astfel:

Pentru perioada ianuarie 2004-decembrie 2005 sunt aplicabile prevederile art. 26 din Legea nr. 76/2002: "(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, in cotă de 5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 19".

In ceea ce privește fondul total de salarii, art. 13 din H.G. nr. 174/2002 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, precizează:

"Fondul total de salarii brute lunare prevăzut la art. 26 alin. (1) din lege, realizate de asigurații menționați la art. 19 din lege, include:

- a) salariile de bază;
- b) indemnizațiile, ca unică formă de remunerare a activității;
- c) salariile de bază aferente personalului român trimis in misiune permanentă în străinătate, corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară;
- d) sporurile, adaosurile și indemnizațiile;
- e) salariile de merit;
- f) sumele realizate prin plata cu ora, gărzile, indemnizațiile clinice;
- g) stimulentele și premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;
- h) indemnizațiile pentru concediul de odihnă;
- i) indemnizațiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă, suportate de unități, conform legii, din fondul de salarii;
- j) drepturile bănești plătite din fondul de salarii angajaților cu convenție civilă de prestări de servicii, cu excepția cazului în care aceștia au încheiat și un contract individual de muncă;
- k) alte sume plătite din fondul de salarii".

Potrivit prevederilor legale enunțate, angajatorii au obligația de a reține si vira lunar la bugetul asigurărilor sociale contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj calculate asupra salariului de baza lunar brut aplicând cotele procentuale mai sus amintite.

Învederam ca reclamanta nu a calculat, reținut si virat contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru șomaj, aferenta diferențelor de natura salariala achitate personalului contractual.

d) cu privire la suma de reprezentând contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca si boli profesionale, precizam:

Suma de i reprezentând contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca si boli profesionale a fost stabilita potrivit prevederilor art. 96, art. 98, art. 99, art. 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale cu modificările si completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 5 din H.G. nr. 2269/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de calcul a contribuției de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale:

- art. 96 din Legea nr. 346/2002: "(1) Datorează contribuții de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale următorii:

a) angajatorii, pentru asigurații prevăzuți la art. 5 și 7".

- art. 98: "(1) Contribuțiile se stabilesc in funcție de tarife și clase de risc.

(2) Tariful de risc se determină pentru fiecare sector de activitate în funcție de riscul de accidentare și de îmbolnăvire profesională din cadrul sectorului respectiv.

(3) In cadrul tarifelor de risc diferențierea pe categorii de activități se realizează prin

clase de risc ".

- art. 99: " 1) Tarifele și clasele de risc se stabilesc potrivit normelor metodologice de calcul al contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, elaborate de CNPAS și aprobate prin hotărâre a Guvernului".

- art. 101: "(1) Baza lunară, de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la art. 5 și 7 o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar ".

- art. 5 din H.G. nr. 2269/2004: " (7.) Fiecărei clase de risc îi corespunde un tarif de risc, conform grilei prezentate în anexa nr. 3,

Tariful de risc reprezintă cota de contribuție și are valoarea cuprinsă între 0,5% și 4%, aplicată asupra fondului brut de salarii realizat. Tariful minim de risc corespunde clasei de risc 1, iar tariful maxim de risc corespunde clasei de risc 20 ".

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, angajatorul avea obligația de a calcula, reține și vira către bugetul de asigurări sociale contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale asupra fondului brut de salarii realizat.

Reclamanta avea obligația de a vira la bugetul de asigurări sociale suma de reprezentând contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale aferenta diferențelor salariale în valoare de și acordate salariaților, pe perioada 2004-2006.

e) cu privire la suma de lei reprezentând contribuția angajatorului la fondul de sănătate, precizăm

Organul de inspecție fiscală a calculat, pe perioada asupra diferențelor de venituri de natura salarială în valoare de lei, suma de reprezentând contribuția angajatorului la fondul de sănătate, potrivit prevederilor art. 52 din O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, pentru perioada ianuarie 2004-martie 2006 și art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, pentru perioada martie-decembrie 2006, care precizează:

- art. 52 din O.U.G. nr. 150/2002: "(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natura salarială ".

- art. 258 din Legea nr. 95/2006: "(7) 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".

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate în mod corect a fost stabilită suma de ca fiind datorată bugetului de stat consolidat.

f) cu privire la suma de reprezentând contribuția angajaților la fondul de sănătate, precizăm ca aceasta a fost stabilită asupra diferențelor de venituri de natura salarială în valoare de achitate personalului contractual și asupra sumei de reprezentând venituri din alte surse achitate unor persoane fizice cu care asociația nu avea încheiate contracte sau convenții civile.

În conformitate cu prevederile art. 51 din O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, pentru perioada ianuarie -martie și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, pentru perioada martie-decembrie

- art. 51 din O.U.G. nr. 150/2002:"(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 6 alin. 1.

(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;

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

- art. 257 din Legea nr. 95/2006" (1) Persoana asigurata are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. 1.

(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;


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) ". 

În conformitate cu prevederile art. 55 din O.U.G. nr. 150/2002 "Angajatorii și asigurații care au obligația plății contribuției în condițiile prezentei ordonanțe de urgență" și care nu o respectă, datorează majorări.

În consecință, reclamanta avea obligația de a calcula și vira către bugetul asigurărilor sociale contribuția angajatorului și a angajaților la fondul de sănătate pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit de plată către bugetul de stat consolidat suma de _____ reprezentând contribuția angajaților la fondul de sănătate, întrucât s-a constatat ca reclamanta a achitat angajaților diferențe de natura salarială precum și unor persoane fizice, venituri care trebuiau supuse impozitării, în valoare de _____ pentru care nu a calculat, reținut și virat către bugetul asigurărilor sociale contribuția individuală de sănătate.

De asemenea reclamanta nu a reținut și virat contribuția angajatorului la fondul de sănătate aferentă diferențelor de venituri de natura salarială în valoare de _____

g) cu privire la suma de _____ reprezentând contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precizează că aceasta a fost stabilită asupra diferențelor de venituri de natură salarială în valoare de _____ pentru care reclamanta nu a constituit și virat contribuția la bugetul asigurărilor sociale. 

În conformitate cu prevederile art. 4, art. 5 și art. 6 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări:

- art. 4: "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 ".

- art. 5:"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".

- art. 6:"(2) Persoanele juridice sau fizice prevăzute la art. 5 lit. a) au obligația plății cotei de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,75%, aplicată la fondul de salarii realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de

salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială".

Astfel reclamanta avea obligația de a calcula și vira către bugetul asigurărilor sociale contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru totalitatea sumelor utilizate de angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natura salariala. Reclamanta avea obligația de a vira către bugetul statului contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate și pentru drepturi salariale primite de angajații societății în perioada ianuarie 2006-decembrie 2006.

Cu privire la suma de _____ reprezentând dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente contribuțiilor obligatorii datorate bugetului de asigurări sociale, precizăm ca accesoriile au fost calculate de la data scadentei până la data de 15.11.2007 și sunt aferente debitului stabilit suplimentar, respectiv suma de _____ reprezentând CAS angajator, CAS salariați, contribuția angajatorului la fondul de șomaj, contribuția angajatorului la fondul de sănătate, contribuția salariaților la fondul de sănătate, contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale, contribuții pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Dobânzile și majorările de întârziere în valoare de _____ au fost calculate conform art. 115 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală și art. 3 din Legea nr. 210/2005 pentru aprobarea O.G. nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

- art. 115 din O.G. nr. 92/2003: "(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv".

- art. 3 din Legea nr. 210/2005: "Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedura fiscală se modifica și va avea următorul cuprins: art. 115 :Majorări de întârziere.

(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.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Referitor la penalitățile în cota de 0,5% , respectiv 0,6%, în valoare de _____ aferente contribuțiilor la bugetul statului și bugetul asigurărilor sociale, acestea au fost calculate de organul de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 120, respectiv art. 121 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală:

- art. 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată în anul 2004: "(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

- art. 121 din O.G. nr. 92/2003, republicată în anul 2005: "(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

În consecință, reclamanta datorează bugetului de stat consolidat accesoriile aferente debitelor neachitate la termenul scadent, în suma de _____

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov a depus întâmpinare, solicitând, cu argumente similare cu cele promovate de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Administrația Finanțelor Publice Brașov, respingerea acțiunii reclamantei, susținând în esență următoarele:

Prin Decizia nr. [redacted] în mod corect, Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Brașov a respins contestația pentru suma de [redacted] lei reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe venit din salarii, impozit pe venit din alte surse, contribuții la bugetul asigurărilor sociale, dobânzi și majorări de întârziere și penalități.

Asociația nepatrimonială "[redacted]" a formulat contestație împotriva Deciziei nr. [redacted] emisa de D.G.F.P. Brașov în soluționarea contestației formulate împotriva raportului de inspecție fiscală nr. [redacted] și a Deciziei de impunere nr. [redacted] prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei de plata un debit în valoare de [redacted] lei reprezentând impozit pe profit, TVA, impozit pe venit din salarii, impozit pe venit din alte surse, contribuții la bugetul asigurărilor sociale aferente veniturilor de natura salarială, majorări de întârziere aferente obligațiilor fiscale în valoare de [redacted] lei și penalități aferente debitului stabilit suplimentar în valoare de [redacted].

A) Referitor la suma de [redacted] reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesoriile aferente în valoare de [redacted] în condițiile în care contribuabila a realizat venituri numai din activități economice iar nivelul acestora depășește echivalentul a [redacted] în anul fiscal.

1. În anul 2004 asociația a obținut venituri în valoare de [redacted] compuse din:

[redacted] (30.100 lei), echivalentul a [redacted], reprezentând contravaloare "rate din contractul de transfer pentru jucătorul [redacted] pentru transfer către [redacted]" încasată conform extrasului de cont din [redacted]. Suma a fost înregistrată în evidentele contabile prin articolul contabil :5124 "Conturi la banei în valută" = 758 "Alte venituri din exploatare"

[redacted] rol) reprezentând contravaloare transfer jucător, potrivit Contractului nr. [redacted] la F [redacted] conform O.P. nr. [redacted]. Suma a fost înregistrată în evidentele contabile prin articolul contabil: 5121 "Conturi la banei în lei" = 758 "Alte venituri din exploatare"

[redacted] echivalentul a [redacted] reprezentând contravaloare "indemnizație de formare a jucătorului [redacted]" pentru transferul jucătorului de către [redacted] încasată conform extrasului de cont din [redacted]. Suma a fost înregistrată în evidentele contabile prin articolul contabil : 5124 "Conturi la banei în valută" = 758 "Alte venituri din exploatare".

[redacted] - reprezentând împrumut acordat de către [redacted] asociației și înregistrat în evidentele contabile pe venituri, în luna decembrie 2004 prin articolul contabil 455 "Asociați - conturi curente"=758 "Alte venituri din exploatare". Operațiunea a fost stornată în luna ianuarie 2005.

[redacted] - reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar asupra sumelor încasate din transferuri sportive, suma evidențiată în mod eronat de către contribuabila pe venituri, prin articolul contabil 5124 "Conturi la banei în valută"=765 "Venituri din diferențe de curs valutar"

[redacted] - reprezentând venituri din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive.

Veniturile în valoare de [redacted] au fost diminuate de către organele fiscale cu suma de [redacted] compusa din:

~~[redacted] - reprezentând împrumut acordat de către [redacted] asociației și înregistrat în evidentele contabile pe venituri, în luna decembrie 2004 prin articolul contabil 455 "Asociați - conturi curente"=758 "Alte venituri din exploatare și stornată în luna ianuarie 2005;~~

[redacted] TVA colectată în luna noiembrie 2004, calculată la [redacted] lei [redacted] reprezentând contravaloare transfer jucător la [redacted] potrivit contractului nr. [redacted].

In urma verificării organelor de inspecție fiscală au stabilit ca reclamanta în anul 2004, a obținut venituri în exclusivitate din activitatea economică în valoare de [redacted] (rol) iar cheltuielile deductibile fiscal aferente veniturilor realizate sunt de [redacted] (rol).

Din raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. [redacted] s-a reținut ca reclamanta a în anul 2004 a obținut un profit impozabil aferent activității economice în valoare de [redacted], motiv pentru care organele de inspecție fiscală au calculat, în mod corect, în sarcina contestatoarei pentru anul 2004, impozit pe profit în suma de [redacted] lei în temeiul art.15 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. I din Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr.2/2004 aprobată prin O.M.F.P.nr.576/2004.

În prezenta speță, s-a constatat ca reclamanta a realizat venituri în exclusivitate din activitatea economică respectiv din transferul de jucători și venituri din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive.

Având în vedere ca reclamanta în anul 2004 nu a realizat venituri scutite de la plata impozitului pe profit, nu beneficiază de scutirea de 15.000 euro din veniturile economice, dar nu mai mult de 10% din veniturile scutite, acestea fiind zero.

În vederea determinării unitare a veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit de către asociațiile sportive fără scop lucrativ din transferul de sportivi a fost emisă și Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/ 2004 aprobată prin O.M.F.P. nr. 576/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convenții de evitare a dublei impuneri, accize și TVA, care la pct. I din Anexa 1, care prevede: "în conformitate cu prevederile Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, precum și ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, veniturile realizate de către persoanele juridice fără scop patrimonial din transferul sportivilor după data de 1 iulie 2002 și care depășesc nivelul stabilit la art. 1 alin. (4) din Legea nr. 414/2002, respectiv la art. 15 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil.

Întrucât veniturile obținute de reclamanta în anul 2004 sunt în exclusivitate din activitate economică, respectiv din transferul de jucători și venituri din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive, acestea sunt venituri impozabile la determinarea impozitului pe profit.

Având în vedere aceste aspecte în mod temeinic și legal organele de inspecție fiscală au inclus veniturile în valoare de [redacted] lei obținute din transferul jucătorilor și din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri de sportivi, aferente anului 2004, în categoria venituri impozabile, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar de plată.

Așa cum s-a motivat și în decizia nr. [redacted] a D.G.F.P. Brașov, afirmațiile reclamantei cu privire la faptul ca veniturile în valoare de [redacted] lei reprezintă contribuție de solidaritate conform art. 8 din Statutul FRF, nu au suport.

În mod corect organele de soluționare a contestației din cadrul D.G.F.P. Brașov au reținut ca afirmațiile reclamantei cu privire la faptul ca veniturile în valoare de [redacted] lei ar reprezenta contribuție de solidaritate conform art. 8 din Statutul FRF nu au suport legal și probatoriu, întrucât din documentele menționate mai sus rezulta ca aceste venituri sunt obținute din transferul jucătorului [redacted], iar potrivit prevederilor legale enunțate în cauza, veniturile din transferul jucătorilor sunt venituri din activitatea economică și deci venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Potrivit art. 4 din O.G. nr. 26/ 2000, cu privire la asociații și fundații: „asociația este subiectul de drept constituit de trei sau mai multe persoane care, pe baza unei înțelegeri, pun în comun și fora drept de restituire contribuția materială, cunoștințele sau aportul lor în munca pentru realizarea unor activități în interes general, al unor colectivități sau, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial”.

Potrivit art. 46 din același act normativ: "(1) Veniturile asociațiilor sau federațiilor provin din:

- a) cotizațiile membrilor;
- b) dobânzile și dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile, în condiții legale;
- c) dividendele societăților comerciale înființate de asociații sau de federații;
- d) venituri realizate din activități economice directe;

- e) donații, sponsorizări sau legate;
- f) resurse obținute de la bugetul de stat sau de la bugetele locale;
- g) alte venituri prevăzute de lege.

(2) Veniturile fundațiilor sunt cele prevăzute la alin. (1) Ut. b) - g)".

În consecința veniturile neimpozabile ale asociației pot fi constituite din cotizații, donații, sponsorizări în vederea realizării scopului pentru care s-a înființat, sprijinirea activității de fotbal. Însa, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, veniturile în cauză au fost realizate din transferul de sportivi, fiind venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speța dedusa judecării, veniturile din transferul jucătorilor sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil obținut de asociație, și astfel în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit.

Referitor la susținerile reclamantei, în sensul ca Decizia nr. 2/07.04.2004 nu produce efecte începând cu data de 01.01.2004, și astfel acesteia nu îi sunt aplicabile prevederile Deciziei precizăm:

Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2004 a fost emisă în vederea aplicării unitare a prevederilor Legii nr. 414/2002, privind impozitul pe profit și Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal pentru modalitatea de determinare a profitului impozabil de către asociații/fundații sportive din transferul sportivilor.

În conformitate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:" (1) Ministerul Finanțelor Publice înființează o Comisie fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a prezentului cod.

(2) Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale se aproba prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(3) Comisia fiscală centrală este coordonată de secretarul de stat din Ministerul Finanțelor Publice care răspunde de politicile și legislația fiscală.

(4) Deciziile Comisiei fiscale centrale se aproba prin ordin al ministrului finanțelor publice".

În conformitate cu art. 1 și art. 10 alin. 1 din O.M.F.P. nr. 877/2005, privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, (Ordin abrogat de art. 13 al O.M.F.P. nr. 1318 din 25 aprilie 2008 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale; textele de lege enunțate mai jos se regăsesc și în noul act normativ; noul ordin a intrat în vigoare după efectuarea inspecției fiscale și emiterea deciziei de soluționare a contestației):"

- art. 1 : "Pentru aplicarea unitară a prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a actelor normative care reglementau taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit, accizele, impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, impozitul pe venit, înainte de intrarea în vigoare a Codului fiscal, se constituie Comisia fiscală centrală la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, denumită în continuare comisie.

- art. 10 "(1) Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date".

Astfel precizările Deciziei nr. 2/2004 sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, situație în care susținerile reclamantei sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse de instanța de judecată.

Impozitul pe profit suplimentar, în valoare de . . . a fost stabilit potrivit prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Din raportul de inspecție fiscală rezultă ca organele de inspecție fiscală, au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile aferente veniturilor impozabile potrivit prevederilor art.21 alin.(1). Mai mult organele de inspecție fiscală au avut în vedere și cheltuielile care nu au fost calculate de către asociație și care reprezintă cheltuielile deductibile și anume: reîntregirea fondului de salarii și alte cheltuieli de personal în baza unor contracte civile, aferente sumelor achitate de asociație personalului propriu, diferențe de contribuții la bugetul asigurărilor sociale aferente diferențelor salariale stabilite suplimentar, diferențe de cheltuieli aferente veniturilor din alte surse.

Organele fiscale au urmărit și modul de evidențiere a cheltuielilor cu deductibilitate limitată astfel cum sunt prevăzute la art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind impozitul pe profit, respectiv determinarea deductibilității cheltuielilor de protocol. Potrivit prevederilor legale organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal suma de [redacted] reprezentând cheltuieli de protocol.

De asemenea, s-a constatat ca petenta a înregistrat în evidențele contabile pe cheltuieli suma de [redacted] fără a avea la baza documente justificative.

În aceste condiții aceasta cheltuiala a fost considerată ca nedeductibilă fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează: "f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor".

Totodată, s-a constatat ca petenta a înregistrat în mod eronat, pe contul 658 "alte cheltuieli de exploatare" suma de [redacted] reprezentând o restituire de bani către o persoană fizică.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aceasta cheltuiala este nedeductibilă fiscal întrucât nu este o cheltuiala în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli în valoare de [redacted] lei, mai sus enumerate, și au majorat cheltuielile deductibile fiscal cu suma de [redacted] lei reprezentând recalcularea fondului de salarii și contribuții datorate de angajator.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu art.17 alin.(1) din Codul fiscal s-a recalculat profitul impozabil și totodată impozitul pe profit aferent anului 2004 astfel:

Total venit din activități economice: [redacted]

Total cheltuieli deductibile fiscal aferente activității economice [redacted] lei rol

Profit impozabil aferent activității economice: [redacted]

Impozit pe profit datorat la 2004: [redacted]

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, faptul ca asociația nu a constituit la nivelul anului 2004 impozit pe profit, considerând veniturile realizate din transferul de jucători și veniturile din dobânzi aferente sumelor încasate din transferuri sportive ca fiind neimpozabile, se constată ca impozitul pe profit în valoare de [redacted] lei stabilit de organele de inspecție fiscală este datorat bugetului de stat.

Pe cale de consecință urmează a se menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală care au stabilit suma de [redacted] lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2004.

2. În ceea ce privește suma de [redacted] lei reprezentând dobânzi și majorări de întârziere și suma de [redacted] lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, stabilite prin Decizia de impunere nr. [redacted], precizăm ca acestea au fost calculate pe perioada 16 februarie 2005-15.11.2007.

Suma de [redacted] lei reprezentând dobânzi și majorări de întârziere și suma de [redacted] lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar.

În consecință în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind datorată suma de [redacted] lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesoriile aferente în suma de [redacted] lei.

B) Referitor la TVA în valoare de [redacted] lei, dobânzi și majorări de întârziere aferente în valoare de [redacted] lei și penalități de întârziere în valoare de [redacted] lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca în luna aprilie 2004, reclamanta a depășit plafonul de scutire de TVA, de 2 miliarde lei prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, odată cu încasarea sumei de [redacted] lei ([redacted] lei), conform extrasului de cont din [redacted] emis de către Romexterra Bank, pe care a înregistrat-o în evidențele contabile prin articolul contabil 5124 "Conturi la bănești în valută"=758"Alte din exploatare".

În concluzie, suma de [redacted] lei reprezentând TVA, colectata asupra veniturilor in valoare de [redacted] lei realizate de asociatie din transferurile de jucatori, pe perioada 11.05. [redacted] - [redacted] 2005, este datorata bugetului de stat de către asociatie, fiind corect stabilita de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, conform principiului, accesoriul urmează principalul, se retine ca reclamanta datorează bugetului de stat si suma de [redacted] stabilita cu titlu de dobânzi, majorări de întârziere si penalități de întârziere.

C) In ceea ce privește suma de [redacted] reprezentând impozit pe venit din salarii, majorări de întârziere aferente impozitului pe venit din salarii in valoare de [redacted] si penalități de întârziere in valoare de [redacted].

Pentru perioada 01.01.2004-31.12.2006, organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Finanelor Publice Brașov, au reîntregit baza de calcul a impozitului pe veniturile de natura salariala cu suma de [redacted] reprezentând prime de joc, indemnizații, indemnizații efort, rata contract, sume acordate personalul angajat cu contract de munca respectiv jucătorilor, antrenorilor si altor persoane.

Având in vedere prevederile legale invocate cauza si înscrisurile existente la dosarul cauzei din care rezulta ca personalul angajat a primit si alte venituri de natura salariala decât cele înscrise in contractul de munca iar angajatorul nu a reținut si virat bugetului de stat diferențele de impozit pe venituri din salarii aferente diferențelor de natura salariala de [redacted], achitate angajaților pe perioada 2004-2006, urmează a se respinge ca neîntemeiata, si astfel, in mod corect a fost stabilita suma suplimentara de [redacted] lei reprezentând impozit pe venituri din salarii ca fiind de plata către bugetul statului.

Referitor la dobânzile si majorările de întârziere in valoare de [redacted] lei si penalități de întârziere in valoare de [redacted] lei aferente impozitului pe venituri din salarii, menționam ca acestea sunt datorate de reclamanta bugetului de stat, conform principiului accesoriul urmează principalul.

D) Referitor la impozitul pe venituri din alte surse in valoare de [redacted] lei, majorări de întârziere aferente in valoare de [redacted] lei si penalități de întârziere in valoare de [redacted] lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca reclamanta a efectuat plăți către persoane fizice care nu au fost identificate ca având raporturi contractuale de munca cu asociatia sportiva si nu sunt regăsite in situația nominala a fiselor fiscale depuse la organul fiscal pe anii 2004, 2005 si 2006. Sumele au fost plătite prin casierie sportivilor si personalului auxiliar in baza unor liste de plata si dispozitii de plata ce reprezintă "indemnizații de efort", "rata contract".

Impozitul pe venit din alte surse in valoare de [redacted] lei a fost calculat potrivit prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, pentru anul 2004 si potrivit prevederilor art. 19 din același act normativ pentru anii 2005, 2006:

- art. 84 din Codul fiscal: "(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursa de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 10% asupra venitului brut".

- art. 79 din Codul fiscal: "(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursa la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat si reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei in care a fost reținut."

In aceste condiții, reclamanta avea obligația de a calcula, retine si vira bugetului de stat impozitul pe venituri din alte surse, in cota de 10 %, respectiv 16% si totodată contribuția la bugetul asigurărilor sociale de sănătate aferenta sumelor achitate persoanelor fizice.

Având in vedere ca a fost achitata suma de [redacted] lei cu titlu de "indemnizații", "indemnizații efort", către persoane fizice care nu aveau încheiat un contract de munca sau convenție civila cu asociatia, organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat aceste venituri ca fiind venituri din alte surse si au stabilit suplimentar impozit pe venit asupra sumei nete achitata acestor persoane.

Nu poate fi reținuta afirmația reclamantei potrivit căreia suma de [redacted] lei achitata acestor persoane, pe perioada 2004-2006, reprezintă premii din concursuri care au fost plătite in conformitate cu prevederile art.75 alin.(1), alin.(5) si art.77 alin.(4) din Codul fiscal, întrucât din

documentele primare înregistrate în evidențele contabile 1 (dispoziții de plată, liste de plată) la scopul plății se menționează: "indemnizație", "indemnizație efort".

a) În ceea ce privește suma de 1.000.000 lei și reprezentând contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor sociale de stat, stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariale în valoare de 40.000.000 lei, aceasta a fost stabilită potrivit prevederilor art. 24 coroborat cu art. 5 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de

pensii și alte drepturi de asigurări sociale cu modificările și completările ulterioare

b) În ceea ce privește suma de 34.000.000 lei reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale, stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariale în valoare de 40.000.000 lei, aceasta a fost stabilită potrivit prevederilor art.23 coroborat cu art.5 (mai sus enunțat) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate angajatorul avea obligația de a calcula, reține și vira către bugetul asigurărilor sociale contribuția de asigurări sociale și contribuția individuală de asigurări sociale, la data efectuării plății acestor venituri către angajați. Întrucât, reclamanta nu a calculat, reținut și virat diferența de contribuție de asigurări sociale și contribuție individuală de asigurări sociale urmează a se reține faptul că, în mod corect, au fost stabilite suplimentar sumele de 1.000.000 lei reprezentând contribuții de asigurări sociale și suma de 34.000.000 lei reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale.

c) În ceea ce privește suma de 10.000.000 lei reprezentând contribuția unității la bugetul asigurărilor pentru șomaj, stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariale în valoare de 40.000.000 lei.

Suma de 10.000.000 lei a fost stabilită potrivit prevederilor din Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu / modificările și completările ulterioare.

Suma de 10.000.000 lei reprezentând contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale a fost stabilită potrivit prevederilor art. 96, 98, 99, 101 din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca și boli profesionale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 5 din HG nr. 2269/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de calcul a contribuției de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale.

Fata de aceste prevederi legale angajatorul are obligația de a calcula, reține și vira către bugetul de asigurări sociale contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale asupra fondului brut de salarii realizat Astfel, reclamanta are obligația de a vira bugetului de asigurări sociale suma de 10.000.000 lei reprezentând contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale aferenta diferențelor salariale în valoare de 40.000.000 acordate salariaților, pe perioada 2004- 2006.

Organul de inspecție fiscală a calculat pe perioada 01.01.2004-31.12.2006 asupra diferențelor de venituri de natura salariale în valoare de 40.000.000 lei, suma de 44.000.000 lei reprezentând contribuția angajatorului la fondul de sănătate, potrivit prevederilor art. 52 din OUG nr. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, pentru perioada ianuarie 2004-martie 2006 și art.258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, pentru perioada martie - decembrie 2006.

f) În ceea ce privește suma de 20.000.000 lei reprezentând contribuția angajaților la fondul de sănătate precizăm că aceasta a fost stabilită asupra diferențelor de venituri de natura salariale în valoare de 40.000.000 lei achitate personalului contactul și asupra sumei de 20.000.000 lei reprezentând venituri din alte surse achitate unor persoane fizice cu care asociația nu avea încheiate contracte sau convenții civile.

g) În ceea ce privește suma de 20.000.000 lei reprezentând contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate precizează că aceasta a fost stabilită asupra diferențelor de venituri de natură salarială în valoare de 40.000.000 lei pentru care reclamanta nu a constituit și virat contribuția la bugetul asigurărilor sociale.

Potrivit prevederilor legale, reclamanta sportiva avea obligația de a calcula și vira către bugetul asigurărilor sociale contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate pentru totalitatea sumelor utilizate de angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natura salarială către angajații societății în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2006.

În ceea ce privește suma de 200.000 lei reprezentând dobânzi, penalități și majorări de întârziere aferente contribuțiilor obligatorii datorate bugetului de asigurări sociale, precizăm că accesoriile au fost calculate de la data scadentei până la data de 15.11.2007 și sunt aferente debitului stabilit suplimentar respectiv suma de 200.000 lei reprezentând CAS angajator, CAS salariați, contribuția angajatorului la fondul de șomaj, contribuția angajatorului la fondul de sănătate, contribuția salariaților la fondul de sănătate, contribuția la fondul de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale, contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Dobânzile și majorările de întârziere în valoare de 151.390 lei au fost calculate și potrivit art. 115 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală și / art. 3 din Legea nr. 210/2005 pentru aprobarea O.G. nr. 20/2005 pentru modificarea și / completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

În cauză a fost efectuată expertiză financiar-contabilă, pe baza obiectivelor propuse de părți, expertiza fiind dispusă prin încheierea de ședință de la termenul din 10 noiembrie 2008, prin expertiză urmându-se a se stabili veniturile de natură economică ce determină profitul impozabil, nivelul profitului impozabil, momentul de la care reclamanta a devenit plătitoare de TVA, natura sumelor încasate din transferul jucătorilor ca fiind contribuții de solidaritate / compensații, natura premiilor acordate pentru salariați contractuali, natura veniturilor realizate de persoane fizice fără contracte, situația contribuțiilor sociale.

Prin expertiza contabilă, expertul judiciar a concluzionat următoarele: veniturile de natură economică ce sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, ținând seama de faptul că reclamanta este o organizație nonprofit, nu includ transferurile jucătorilor de fotbal efectuate până la data de 18 februarie 2005, dată la care a fost publicată în M.Of. nr. 147/2005 H.G. nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, noua reglementare aducând în cazul organizațiilor nonprofit obligația impozitării veniturilor rezultate din transferul sportivilor. Expertul a concluzionat că orice transfer de fotbalist anterior acestei date nu este o operațiune impozabilă, deci nici transferul fotbalistului Tamas G. la Săbăroșan pentru anul 2004, iar veniturile totale ale reclamantei în anul 2004 rezultate din transferuri, definite de expert drept contribuții de solidaritate, au fost în sumă de 2.220.000,00 lei vechi. Pentru anul 2005, expertul contabil a concluzionat că sunt impozabile veniturile rezultate din transferul a doi jucători la ASCU Păpăușeni, în sumă de 1.000 lei ron, transfer realizat la data de 28 februarie 2005, stabilind totodată că veniturile totale ale asociației în anul 2005 sunt de 1.000 lei ron, sumele neimpozabile fiind în cuantum de 1.000 lei ron. Pentru anul 2006, expertul a concluzionat că sunt neimpozabile veniturile rezultate din transferul elevului Tamas G. și cele reprezentând finanțarea Consiliului Județean Brașov pentru campionatul de fotbal din Divizia C. în sumă totală de 42.100,00 lei ron. Expertul a considerat impozabile veniturile în sumă de 1.000 lei, reprezentând transferul jucătorului Tamas G. la Săbăroșan și transferul lui Tamas G. la Păpăușeni.

Expertul a mai stabilit că pentru anul 2004 totalul cheltuielilor asociației reclamante a fost de 1.243,39 lei ron, din care 1.000,00 lei fără documente justificative, 300,00 lei ron împrumut la o persoană fizică și 43,39 lei impozit la premii ce depășesc suma neimpozabilă, expertul concluzionând că 100% din activitatea anului 2004 a fost nelucrative, astfel că se impune deducerea întregii sume de 1.243,39 lei ron. Pentru anul 2005 cheltuielile totale ale asociației expertul le-a stabilit la suma de 1.000,00 lei ron, din care 250,00 lei cheltuieli pentru venituri neimpozabile (25%), iar cheltuieli aferente activității economice în procent de 75%, în sumă de 750,00 lei ron. Pentru anul 2006, cheltuielile totale ale asociației au fost stabilite la suma de 28.250,24 lei ron, din care 28.250,24 lei pentru venituri neimpozabile (procent de 74,16% din total), iar cheltuielile pentru activități economice reprezintă 25,84% din total și sunt în sumă de 7.000,00 lei ron.

Expertul a mai reținut că pentru anul 2005 asociația reclamantă a avut pierdere de 70.000,23 lei, care s-a reportat în anul următor, iar în anul 2006 a avut profit impozabil în sumă de 12.100,84

lei din care se scade reportul anului anterior, astfel că profitul fiscal pe anul 2006 rămâne la suma de 1.000.000 lei, astfel că asociația reclamantă datorează la bugetul de stat suma de 250.000 lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2006, în sumă de 1.000.000 lei și dobânda (majorări de întârziere) în sumă de 1.000.000 lei.

În privința obligației legale a reclamantei de a achita TVA, expertul a reținut că asociația avea obligația de a se înregistra cu plata TVA în termen de 10 zile de la data de 31.07.2006, adică de la sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc transferul jucătorului. Expertul a mai concluzionat că pentru transferul internațional al jucătorului Timișoara, la data de 15.08.2006 s-a încasat contribuția de solidaritate cu titlul de compensație pentru încetarea contractului jucătorului cu clubul cedent, astfel că asociația reclamantă a încasat suma de 271.200 lei contribuții de solidaritate la încetarea contractului acestui jucător cu ocazia transferului internațional, fiind sume compensatorii pentru creșterea, perfecționarea, promovarea și formarea sportivă, care, potrivit art.129 alin.8 Cod fiscal, nu sunt considerate prestări de servicii efectuate cu plată.

În privința reîntregirii fondului de salarii de către organul fiscal prin cumularea salariilor contractuale cu sumele plătite drept premii, în vederea recalculării impozitului pe salarii și contribuțiile aferente, expertul a stabilit trei perioade fiscale diferite, în funcție de suma deductibilă conform art.81 alin.4 și art.77 Cod fiscal, pe baza modificărilor aduse Codul fiscal succesiv în timp, constatând că reîntregirea fondului de salarii cu premiile din concursuri nu este justificată și nici legală. Expertul a concluzionat că premiile din concursuri plătite sportivilor sunt reglementate în Codul fiscal și nu sunt considerate venituri din salarii și nici venituri de natură salarială, fiind reglementate distinct în art.82 din Codul fiscal ca venituri ce nu se includ în venitul anual global. În privința veniturilor realizate de persoane fizice fără contracte, în măsura în care acestea au fost incluse în categoria premiilor din concursuri prin statele de plată întocmite de plătitor, acestea nu pot fi asimilate veniturilor din alte surse, potrivit art.75 din Codul fiscal. În privința contribuțiilor sociale, expertul a concluzionat că, din moment ce premiile rezultate din concursuri, încasate de sportivi, antrenori, specialiști și alți tehnicieni, nu sunt considerate ca venituri impozabile, atunci nici contribuțiile sociale aferente acestora nu se datorează bugetului de stat (asigurări sociale, fond de sănătate, fond de șomaj, alte fonduri speciale). În anexă, expertul a descris, sub formă de tabele, situația centralizatoare a premiilor, plăților ce depășesc limita din Codul fiscal, a veniturilor impozabile și impozitelor de plată, a dobânzilor aferente rezultate din evidența financiar contabilă a asociației reclamante (filele 726-736 dosar vol.II).

Pârâtele au formulat obiecțiuni la raportul de expertiză tehnică financiar-contabilă, criticând raportul ca fiind lapidar, cu concluzii fără fundament, concluzii ce nu se bazează pe probatoriu, ci pe simple afirmații ale reclamantei, expertiza nerezolvând problematica ridicată în cauză. Astfel, în privința identificării veniturilor de natură economică (obiectivul 1), pârâtele contestă aprecierea expertului privind caracterul asociației ca fiind unul de interes public general, regional sau local, susținând că activitatea asociației s-a realizat cu scopul de a se obține profit printr-o administrare privată, beneficiarii acestor rezultate fiind numai cei care au pus bazele asociației, iar raționamentele expertului sunt apreciate ca fiind fără fundament legal, eronate, prin extragerea unor reglementări care nu au relevanță asupra stării de fapt fiscale reținute în actele fiscale contestate. Pârâtele au mai subliniat și faptul că expertul a omis culpa reclamantei în privința obligației de a întocmi și depune situațiile financiare anuale, pentru anii 2005-2006, la unitatea fiscală, anume bilanțul și contul de profit și de pierdere.

Pentru obiectivul privind cheltuielile de luat în calcul la profitul impozabil, pârâtele susțin că pentru anii 2004-2006 veniturile asociației au fost preponderent obținute din transferurile de jucători la alte cluburi, interne sau din străinătate, fiind venituri impozabile, cu excepția veniturilor din sponsorizări, de la Consiliul Județean Brașov, care sunt scutite. În privința TVA, concluziile expertizei sunt de asemenea eronate, deoarece în contul asociației reclamante deschis la Romextera Bank s-a identificat suma de 9.500.000 lei TVA proveniți din transferul jucătorului Timișoara, care reprezintă sumă impozabilă potrivit art.127 alin.1 din codul fiscal, concluzia expertului că sumele respective ar fi contribuții de solidaritate fiind una arbitrară, nesusținută de probe, de texte legale. În privința sumelor rezultate din transferul sportivilor, pârâtele

Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru Administrația Finanțelor Publice Brașov și Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, pentru motivele de mai sus.

Instanța ia act de poziția reclamantei exprimată la ultimul termen de judecată, consemnat în încheierea de ședință, în sensul că își rezervă dreptul de a solicita pe cale separată cheltuieli de judecată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTĂRĂȘTE**

Respinge excepția inadmisibilității acțiunii reclamantei invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov

Respinge acțiunea formulată de reclamanta As. Brașov, în contradicție cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, B-dul Mihail Kogălniceanu, nr.7, jud. Brașov având ca obiect anulare acte administrative fiscale.

Fără cheltuieli de judecată.

Definitivă.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din 5

Președinte,

Grefier,

pt. case

Red. S.C.R. nr. 1/2009

Lac. E. T. - 9.07.2009/5 ex.

