

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 251 din 31 august 2010

Cu adresa nr...../....., inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr./....., **Agentia Nationala de Administrare Fiscala Bucuresti - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor** a transmis catre Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Prahova, spre competenta solutionare, **dosarul contestatiei** formulata de **C.S.** din, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2009* intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia de impunere nr...../.....2009 a avut la baza constatarile inscrise in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....2009.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei, reprezentand:

- lei impozit pe veniturile din salarii,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia de asigurari sociale datorata de angajat,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia individuala pentru somaj asigurati,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia pentru asigurari de sanatate angajator,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia pentru asigurari de sanatate asigurati,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane fizice sau juridice,
- lei majorari de intarziere aferente,
- lei contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,
- lei majorari de intarziere aferente,
- (-) lei impozit pe veniturile din conventii civile.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost primit de Club in data de2009, iar contestatia a fost depusa de C.S. si inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2010.

Ulterior, cu adresa inregistrata la M.F.P. - A.N.A.F. sub nr...../.....2010, Societatea Civila de Avocati "....." din, prin avocat, aduce precizari si completari la contestatia initiala, prin imputernicirea data de C.S.

In fapt, dosarul contestatiei a fost transmis initial de catre D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala cu adresa nr...../.....2010, spre competenta solutionare catre **A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti**, unde a fost inregistrat sub nr...../.....2010, avand in vedere ca suma contestata este mai mare de 1.000.000 lei, caz in care organul competent de solutionare la data formularii contestatiei era Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti, conform prevederilor art. 209 alin.(1) lit. b) din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, inclusiv prin O.G. nr. 47/2007.

Prin **O.U.G. nr. 39/21.04.2010**, publicata in M.O.R. nr. 278/28.04.2010, a fost modificata si completata O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala. Astfel, conform prevederilor art. I pct. 26 din ordonanta de urgenta, **art. 209 alin.(1)** din O.G. 92/2003 a fost modificat in sensul ca, structurile specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti sunt competente sa solutioneze contestatiile avand ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesorii ale acestora precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de **pana la 3 milioane lei**.

Potrivit prevederilor art. III din **O.U.G. nr. 39/2010**, dispozitiile de mai sus intra in vigoare de la data publicarii in Monitorul Oficial, respectiv la data de **28.04.2010**, iar potrivit art. II din acelasi act legislativ, dispozitiile art. I pct. 26 se aplica si **contestatiilor aflate in curs de solutionare** la data intrarii in vigoare a ordonantei.

In conformitate cu aceste prevederi, A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti a retransmis dosarul contestatiei formulata de C.S. (aflata in curs de solutionare) catre **Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Prahova**, asa cum am prezentat mai sus, aceasta fiind organul competent de solutionare incepand cu data de 28.04.2010, intrucat suma contestata este in cuantum de **pana la 3.000.000lei**.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. Sustinerile contestatorului sunt urmatoarele:

- Adresa inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr./.....2010:

"Va rugam sa tineti seama de regimul juridic de organizare si functionare a C.S., in vederea aprobarii demersului nostru urmand sa aveti in vedere si urmatoarele aspecte:

In conformitate cu dispozitiile art. 13 si 14 din Legea educatiei fizice si sportului nr.69/2000, cu modificarile si completarile ulterioare, lege speciala in materie, sportivii de performanta sunt persoanele care practica sistematic si organizat sportul si participa in competitii cu scopul de a obtine victoria asupra partenerului, pentru autodepasire sau record.

Pentru a participa la competitii sportive oficiale de fotbal, locale sau nationale, un sportiv de performanta trebuie sa fie legitimat la un club sportiv. [...]

Fotbalistul profesionist este cel care pentru practicarea sportului respectiv indeplineste urmatoarele conditii:

a) are licenta de sportive profesionist;

b) incheie cu o structura sportiva, in speta C.S., in forma scrisa, un contract individual de munca sau o conventie civila, in conditiile legii.

Fotbalistului profesionist, care a incheiat cu o structura sportiva o conventie civila, i se asigura, la cerere, participarea si plata contributiei la un sistem de pensii, public si/sau privat, in conditiile legii.

Drepturile si obligatiile fotbalistului profesionist sunt cele prevazute in Statutul si in Regulamentele Federatiei Romane de Fotbal, precum si in contractile sau conventiile, dupa caz, incheiate intre parti. [...]"

- Adresa inregistrata la A.N.A.F. - Registratura Generala sub nr./.....2010:

"[...] 1. C.S. a incheiat in mod legal cu jucatorii profesionisti de fotbal conventii civile potrivit Legii privind legea educatiei fizice si sportului, nr.69/2000, cu modificarile si completarile ulterioare si a Regulamentelor sportive. Nerespectarea principiului libertatii de vointa.

Prin recalificarea raporturilor dintre jucatorii profesionisti si club, ca fiind unele de tipul angajat-angajator si nu unele nascute in baza unor conventii civile, organul de inspectie fiscala ignora in mod complet posibilitatea recunoscuta de lege jucatorilor, de a incheia cu un club sportiv fie o conventie civila, fie un contract individual de munca [...].

2. "Legea nr. 69/2000" are caracter de lege speciala in raport de Codul Muncii (legea generala). Nerespectarea principiului "specialia generalibus derogant": [...]

Legea privind legea educatiei fizice si sportului, nr. 69/2000, cu modificarile si completarile ulterioare, lege speciala ce reglementeaza domeniul educatiei fizice si sportului, contine dispozitii specifice derogatorii de la Codul Muncii. [...]

Astfel, in cazul jucatorilor profesionisti de fotbal, in temeiul legii speciale, "Legea nr.69/2000" (a se vedea art.14 si urmat), se pot incheia conventii civile cu entitatile sportive, fara a li se opune prevederile art.1 alin.2 din Codul Muncii, norma generala. [...].

3. Potrivit legislatiei in vigoare in cazul incheierii unor conventii civile, nu se datoreaza contributii de asigurari sociale. [...]

4. In cazul conventiilor civile incheiate intre "jucatori" si "club" nu exista relatii de subordonare, cu caracter continuu, de tipul angajat-angajator [...].

[...] izvorul obligatiilor si drepturilor sportivului cat si ale clubului, ce carmuiesc modul, timpul si conditiile de desfasurare a activitatilor sportive de fotbal, il reprezinta Regulamentele de fotbal si nu conventia partilor. Asadar, nu partile inteleg sa se puna la dispozitie una fata de alta, potrivit contractelor, ci regulamentele statornicesc modul

in care fiecare urmeaza sa desfasoare activitatea sportiva, fiind de natura activitatii sportive fotbaliste, modul, timpul si conditiile de desfasurare stabilite de regulamente. [...]

5. Imposibilitatea incheierii de contracte individuale de munca intre jucatori si club (urmare a recalificarii raporturilor nascute in baza conventiilor civile ca fiind unele de tipul angajat - angajator). Conflict Codul Muncii - Regulamentele FIFA, UEFA si Regulamentele interne privind durata, timpul de lucru, durata contractului etc. [...]

6. In privinta includerii sumelor de bani, reprezentand contravaloarea chiriilor achitate de club pentru jucatori, in categoria veniturilor de natura salariala, invocandu-se prevederile art.55 alin.3 din Codul Fiscal, va rugam sa aveti in vedere ca textul de lege se aplica pentru avantajele (cazare) primite in legatura cu o activitate dependenta, aspect neincident spetei de fata. [...]"

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2009 de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Prahova la C.S., s-au mentionat urmatoarele, referitor la sumele contestate:

"[...]. 1. Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate acestora [...]

Referitor la modul in care s-a derulat activitatea desfasurata de jucatorii de fotbal si antrenori [...]

[...] consideram ca activitatea fotbalistica se desfasoara in alte conditii decat criteriile stabilite de catre legiuitor si este evident caracterul de subordonare a jucatorului de fotbal fata de clubul la care este legitimat.

In acest sens, sustinem nerespectarea criteriilor stabilite de legiuitor, cu urmatoarele argumente:

1. Jucatorii ("intreprinzatori") nu au libertatea de alegere a desfasurarii activitatii, nu sunt in masura de a decide in privinta programului de lucru si nu se afla nici in postura de a alege care este locul in care ar dori sa joace fotbal sau sa se antreneze. [...]

2. Referitor la riscul pe care si-l asuma "fotbalistul - intreprinzator", este evident ca orice activitate umana comporta, in ultima instanta, un risc. [...]

[...], partea care se expune riscului este clubul - ca entitate care participa, in definitiv, la o competitie, in special sub aspect financiar (neincasarea de drepturi de publicitate, diminuarea sponsorizarilor, afectarea imaginii etc.).

3. Activitatea fotbalistului ("intreprinzator") nu se poate desfasura pentru mai multi clienti - aspectul in cauza fiind reglementat chiar si de Federatia Romana de Fotbal. [...]

[...], activitatea desfasurata de catre jucatorii de fotbal, antrenori si preparatori fizici, s-a realizat in principal in baza unor "conventii civile de prestari sportive", avand inscris la rubrica "Obiectul conventiei": "pregatirea sportiva a jucatorului de catre club si prestatia sportiva a jucatorului (pregatire sportiva conform programului de antrenament si competitie precum si participare la evenimente sportive si sociale".

De asemenea au fost identificate si 9 (noua) cazuri de conventii civile de prestari de servicii, incheiate in conditii similare cu conventiile civile de prestari sportive. [...]

Urmare analizei "conventiilor" incheiate, s-a retinut urmatoarele:

1. Prin incheierea acestui tip de conventie, se incearca acreditarea ideii ca, in cadrul unui club de fotbal, angajatorul are nevoie de angajati doar in ceea ce priveste personalul tehnico-administrativ, desi este evident ca existenta clubului este direct legata de activitatea jucatorilor. [...]

2. Referitor la invocarea prevederilor Codului civil, apreciem ca, in cazul de fata, data fiind natura juridica de fapt a relatiei dintre jucator si societate, contractile analizate nu pot produce niciun efect, desi potrivit art.969 din actul normativ de mai sus, conventiile legale au putere de lege intre partile contractante. Aceasta, intrucat contractele in cauza sunt fondate pe o cauza nelicita, incheierea acestora fiind prohibita de Codul muncii (art.966 si art.968). [...]

[...], argumentele aduse de contribuabil (Legea Sportului, Codul Muncii) nu pot fi retinute in justificarea tratamentului fiscal, [...].

3. In ceea ce priveste partea financiara a contractelor, se observa faptul ca remunerarea jucatorilor s-a realizat cu periodicitate (lunar) si/sau in functie de durata timpului de joc in cadrul competitiiilor oficiale - modalitate specifica relatiilor de natura salariala.

4. Un alt element care evidentiaza caracterul de subordonare a jucatorului de fotbal fata de club este insasi valoarea clauzei referitoare la posibilitatea de reziliere a contractelor de catre jucatorul de fotbal, care, in faza initiala, este excesiva in raport cu valoarea contractului cadru. [...]

5. Asumarea de catre jucator a obligatiei de a respecta programul de pregatire si antrenament stabilit de conducerea clubului, hotararile si deciziile organelor de conducere a clubului, cerintele regulamentului intern de organizare si functionare a clubului, reprezinta, de asemenea un raport de subordonare fata de angajator. [...]

6. Utilizarea de catre jucator a infrastructurii, a echipamentului de antrenament si competitie, puse la dispozitie de catre societate, reprezinta - de asemenea - un alt element care arata relatia de dependenta a activitatii jucatorului fata de clubul-angajator. [...]

7. Din analiza costurilor inregistrate de societate, s-a constatat ca, in afara contractelor platite jucatorilor, o pondere semnificativa o au o serie de cheltuieli specifice obiectului de activitate, cum ar fi cele privind transportul, cazarea, hrana, alimentele si medicamentele necesare activitatii sportive, efectuate pentru jucatori. [...]

Astfel, in capitolul referitor la impozitarea veniturilor salariale, se prevede faptul ca valoarea cheltuielilor cu hrana si alimentele, medicamentele necesare activitatii sportive de performanta, sunt venituri neimpozabile - masura fireasca in conditiile in care existenta si performanta unei structuri sportive presupune, in mod indispensabil, performanta activitatii sportive. [...]

La control s-a constatat faptul ca pentru acelasi tip de activitate (antrenor fotbalisti) a fost incheiata initial conventie civila de prestari servicii, ulterior fiind incheiat contract de munca. [...].

Totodata, in timp ce unii jucatori de fotbal primeau sumele de bani in baza unor "conventii", altii aveau incheiate contracte individuale de munca, desi prestau aceeasi activitate, jucand in aceeasi echipa si la aceleasi meciuri, respectau aceleasi regulamente ale clubului si forurilor de fotbal, fiind inasa tratati diferit din punct de vedere al modului de impozitare a veniturilor primite. [...]

Din analiza situatiei de fapt si a modului in care s-au derulat relatiile club - jucator, a drepturilor si obligatiilor acestora, consideram ca natura juridica a "conventiilor" este specifica, de fapt, contractului individual de munca, reglementat de Legea nr.53/2003 si, pe cale de consecinta, impozitarea veniturilor platite ar trebui realizata ca atare, respectiv prin calcularea tuturor obligatiilor de natura salariala. [...]

In consecinta, avand in vedere aspectele prezentate si in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul Fiscal [...], la control s-a procedat la reintregirea bazei impozabile pentru impozitul pe salarii si contributiile aferente prevazute de lege, analitic pentru fiecare obligatie fiscala, asa cum vom arata in continuare.

Referitor la calcularea, declararea la termenele legale ale obligatiilor fiscale aferente salariilor [...]

La control s-a constatat ca in perioada 2005-2006 au fost achitate drepturi banesti jucatorilor de fotbal si antrenorilor fara a se calcula si declara impozitele si contributiile salariale aferente la perioada la care se refereau aceste drepturi, contrar prevederilor art.109 alin.(6) respectiv art.111 alin.(7) din O.G. nr.92/2003R [...].

La control, asa cum am prezentat anterior, s-a constatat faptul ca fotbalistii si antrenorii au primit sume de bani acordate in baza unor "conventii" si care in fapt sunt venituri de natura salariala. Contribuabilul nu a calculat, retinut si declarat impozit pe veniturile din salarii pentru sumele acordate. La control s-a procedat la reintregirea bazei de calcul pentru impozitul pe veniturile din salarii in functie de perioadele pentru care au fost acordate aceste drepturi, potrivit prevederilor legale, respectiv art.58 din Codul Fiscal, [...]

Asupra bazei de calcul stabilita suplimentar la control in suma totala de lei, asa cum se arata in anexele numerotate de la nr.7.1 pana la 7.42, in conformitate cu prevederile art.57, alin.(2) din Codul Fiscal coroborat cu titlul III, cap.III, pct.111 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, s-a aplicat cota legala de 16% dupa acordarea deducerilor personale prevazute la art.56 din Codul Fiscal si O.M.F.P. 1016/2005, rezultand un impozit suplimentar in suma de lei.

Aferent impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de plata in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.120 din O.G. 92/2003R cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate majorari in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei [...].

2. Impozitul pe veniturile din conventii civile [...]

Societatea a constituit, declarat si virat impozitul pe veniturile din conventii civile pentru perioada 2005 - 2008 in suma de lei.

Urmare recalcularii venitului aferent impozitului pe salarii, asa cum s-a aratat la punctul 1 - "Impozit pe veniturile din salarii", s-a stabilit o diferenta retinuta si virata in plus de societate la impozitul pe venituri din conventii civile in suma de lei aferenta conventiilor civile incheiate cu sportivii, antrenorii si personalul de pregatire fizica a sportivilor.

Astfel, s-a stabilit urmare inspectiei fiscale, pentru perioada verificata, impozit pe venituri din conventii civile in suma de lei, cu lei mai putin decat suma calculata si declarata. [...]."

Aferent veniturilor brute de natura salariala in suma de lei stabilite suplimentar la control, pe langa impozitul pe veniturile din salarii, au fost calculate si **contributiile sociale** datorate de catre angajatorul C.S. in suma totala de lei, din care: lei contributia de asigurari sociale datorata de angajator; lei contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati; lei contributia la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale; lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator; lei contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati; lei contributia pentru asigurarile de sanatate datorata de angajator; lei contributia pentru asigurarile de sanatate retinuta de la asigurati; lei contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate; lei contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.

Pentru aceste diferente au fost calculate majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei calculate conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

III. Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatoarei in raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare si de organul fiscal, se retin urmatoarele:

Urmare controlului efectuat de organele de inspectie fiscala apartinand A.I.F. Prahova la C.S. pentru perioada ianuarie 2005 - decembrie 2008, in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv; "La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop

economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.", acestea au reincadrat veniturile platite de club fotbalistilor si antrenorilor in baza conventiilor civile incheiate intre parti conform Codului civil si pentru care s-a platit impozit pe veniturile din conventii civile, in venituri de natura salariala pentru care se datoreaza impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale aferente salariilor.

Astfel, in decizia de impunere au fost inscrise ca fiind datorate bugetului general consolidat al statului obligatii salariale in suma totala de lei (..... lei impozit pe veniturile din salarii si lei majorari de intarziere aferente + lei contributi sociale si lei majorari de intarziere aferente) si a fost inscrisa si suma de lei in rosu (cu semnul minus) reprezentand impozit pe veniturile din conventii civile, suma nedatorata si achitata in plus la buget, rezultand un total al obligatiilor inscrise in titlul de creanta in suma de lei (..... lei - lei).

C.S. nu este de acord cu reincadrarea de catre organele de inspectie fiscala a veniturilor platite sportivilor si celorlalte categorii de personal, sustinand ca in mod corect au fost incheiate conventii civile intre partile contractante si contesta in totalitate decizia de impunere, cuprinzand atat sumele stabilite ca datorate bugetului cat si sumele considerate la control ca fiind nedatorate si achitate in plus.

1. Referitor la obligatia de plata in suma de lei reprezentand impozit pe veniturile din salarii si in suma de lei reprezentand majorari si penalitati de intarziere aferente, ca si la suma de lei reprezentand impozit pe veniturile din conventii civile nedatorata si virata in plus.

Cauza supusa solutionarii o reprezinta **stabilirea naturii veniturilor** obtinute de sportivii profesioniști in baza conventiilor civile incheiate cu clubul sportiv, respectiv daca acestea reprezinta venituri din activitati independente sau sunt venituri de natura salariala pentru care se datoreaza impozit pe veniturile din salarii.

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie 2005 – decembrie 2008 clubul sportiv a incheiat **conventii civile de prestari sportive**, conform Codului civil, cu persoane fizice cum ar fi: jucatori de fotbal, antrenori si personal specializat in pregatirea sportivilor, activitatea acestora fiind considerata **activitate independenta**, pentru care clubul de fotbal a platit suma neta totala de lei si a virat la bugetul de stat impozit pe veniturile din conventii civile in suma de lei.

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca activitatea prestata de persoanele cu care clubul de fotbal a incheiat conventii civile este o **activitate dependenta** iar veniturile obtinute din aceasta activitate sunt **venituri de natura salariala**, pentru care se datoreaza impozit pe veniturile din salarii, in conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.67 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, ca si contributiile sociale aferente salariilor, sume nedecarate si nevirate la buget.

De asemenea, s-a constatat ca in perioada ianuarie 2006 - iunie 2006 clubul a acordat jucatorilor suma de lei reprezentand contravaloare chirii, pentru care a intocmit stat de plata cumulat la luna iunie 2006, fara ca aceasta suma sa fie inclusa in baza de impozitare a veniturilor de natura salariala. Conform prevederilor art. 55 alin.(3) si art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceste venituri au fost incluse in baza de impozitare la luna pentru care s-au platit.

Drept urmare, asupra bazei de calcul stabilita suplimentar la control in suma totala de lei (..... lei venit brut din salarii - lei retineri salariale si deducerile personale prevazute la art. 56 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in O.M.F.P. nr.1016/2005), s-a aplicat cota legala de 16% conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 111 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, rezultand o diferenta suplimentara la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de lei, pentru care s-au calculat majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei.

Totodata, din analiza conventiilor civile s-a stabilit ca doar o parte din ele au fost legal intocmite, astfel ca din totalul impozitului pe venit calculat, declarat si virat la buget in suma de lei, entitatea sportiva datoreaza doar impozit pe veniturile din conventii civile in suma de lei, diferenta de lei reprezentand impozit pe veniturile din conventii declarate si virate in plus la buget, suma care poate fi restituita sau compensata cu alte obligatii bugetare, la cererea societatii.

* Clubul sportiv sustine ca prin recalificarea raporturilor dintre jucatorii profesionisti si club ca fiind unele de tipul angajat-angajator in locul raporturilor bazate pe conventii civile, organele de inspectie fiscala au ignorat posibilitatea recunoscuta de lege ca jucatorii sa incheie cu un club sportiv fie o conventie civila, fie un contract individual de munca, nesocotind de asemenea unul dintre principiile fundamentale ale dreptului, respectiv "*principiul libertatii de vointa*".

Se precizeaza ca Legea nr.69/2000 a educatiei fizice si sportului are caracter de lege speciala in raport de Codul muncii, care este legea generala, iar Codul fiscal este lege speciala in materie fiscala si nicidecum in materia raportului de desfasurare a activitatii sportive.

*** Din analiza dosarului cauzei, organul de solutionare a contestatiei constata:**

Veniturile din activitati independente sunt definite la art. 46 din Codul fiscal, iar la pct. 19 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, sunt enumerate criteriile care definesc aceasta activitate:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 46. - (1) Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comert ale contribuabililor, din prestari de servicii, altele decat cele prevazute la alin. (3), precum si din practicarea unei meserii.

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obtinute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament in valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfasurate in mod independent, in conditiile legii."

Art. 52. - (1) Platitorii urmatoarelor venituri au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira impozit prin retinere la sursa, reprezentand plati anticipate, din veniturile platite: [...]

d) venituri din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile incheiate potrivit Codului civil, altele decat cele mentionate la art. 78 alin. (1) lit. e); [...]."

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

"19. Exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existenta unei activitati independente sunt: libera alegere a desfasurarii activitatii, a programului de lucru si a locului de desfasurare a activitatii; riscul pe care si-l asuma intreprinzatorul; activitatea se desfasoara pentru mai multi clienti; activitatea se poate desfasura nu numai direct, ci si cu personalul angajat de intreprinzator in conditiile legii."

Din aceste prevederi, precum si din conventiile civile incheiate de club cu personalul implicat in activitatea fotbalistica - jucatori de fotbal, antrenori, personal specializat in pregatirea sportivilor, a rezultat faptul ca acestia nu au realizat venituri din activitati independente, intrucat:

- O activitate independenta presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ.

Insa participarea la competitii fotbalistice nu se poate realiza pe cont propriu in conditiile in care, prin definitie, fotbalul este un sport de echipa.

In fapt, in competitii fotbalistice concurentii participanti sunt de fapt cluburile, indiferent de forma de organizare, si nu jucatorii in sine. De altfel, si criteriile de stabilire a clasamentelor in reglementarile Federatiei Romane de Fotbal pe baza carora se promoveaza sau retrogradeaza intre diverse esaloane, au ca element de comparatie punctele acumulate de echipele de fotbal sau golaverajul totalizat de acestea, si nicidecum rezultatele individuale ale jucatorilor.

Faptul ca se poate vorbi cu titlu statistic de cel mai bun atacant, portar etc., nu este rezultatul participarii pe cont propriu la competitii a vreunui jucator de fotbal, ci evidentierea in cadrul echipei a unor rezultate deosebite.

Pct.26 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (referitor la art.46 din lege) contine prevederi speciale pentru veniturile realizate de

sportivii care desfasoara activitate sportiva pe cont propriu si nu au relatii contractuale de munca cu platitorul de venit, in sensul ca acestia realizeaza venituri din activitati independente:
"26. Veniturile realizate de sportivii care participa la competitii sportive pe cont propriu si nu au relatii contractuale de munca cu entitatea platitoare de venit sunt considerate venituri din activitati independente."

Insa, jucatorii de fotbal nu participa la competitii sportive pe cont propriu, deci veniturile realizate de acestia nu sunt venituri din activitati independente.

- O activitate independenta presupune libera alegere a desfasurarii activitatii, a programului de lucru si a locului de desfasurare a activitatii.

Insa jucatorii de fotbal nu au libertatea de alegere a desfasurarii activitatii, nu decid ei insisi programul de lucru si nici locul in care sa se antreneze si sa joace fotbal, asa cum este inscris si in Conventiile civile incheiate de clubul sportiv cu jucatorii de fotbal:

"II. OBIECTUL CONVENTIEI:

Obiectul conventiei il constituie pregatirea sportiva a jucatorului de catre club si prestatia sportiva a jucatorului (pregatire sportiva conform programului de antrenament si competitie precum si participare la evenimente sportive si sociale.

III. DREPTURILE SI OBLIGATIILE PARTILOR: [...]

2. Jucatorul se obliga:

- (a) Sa respecte programul de pregatire si antrenament stabilit de conducerea clubului;
- (b) Sa participe la jocurile publice (amicabile sau oficiale) ale echipei clubului, in functie de valoarea, pregatirea si forma sportiva, precum si de necesitatile clubului;
- (c) Sa respecte Statutele, Regulamentele, Hotararile si Deciziile organelor de conducere ale clubului, [...];
- (d) Sa indeplineasca cerintele regulamentului de organizare si functionare a clubului; [...]
- (f) Sa participe la orice eveniment sportive sau social, in conformitate cu hotararile conducerii clubului; [...]."

Rezulta astfel ca, atat prevederile din conventie, cat si specificul activitatii desfasurate, presupun respectarea programului de pregatire si de antrenament stabilit de catre conducerea clubului, obligatia de participare la orice eveniment sportiv sau social decis de catre club.

De altfel, activitatea, programul si locul in care jucatorii de fotbal isi desfasoara activitatea sunt strict reglementate prin regulamentele interne ale clubului, cat si prin regulamentele Federatiei Romane de Fotbal si Ligii Profesioniste de Fotbal, regulamente obligatorii pentru toti cei implicati in activitatea fotbalistica. Astfel, activitatea desfasurata de catre fotbalisti nu este una independenta, ci una dependenta, in care acestia lucreaza sub autoritatea clubului de fotbal.

- O activitate independenta presupune un risc pe care si-l asuma intreprinzatorul.

Insa activitatea fotbalistica are ca obiect pregatirea sportivilor si participarea la competitii, iar riscul ce decurge din desfasurarea ineficienta a acesteia se concretizeaza in probabilitatea de infrangere in fata echipei concurente, retrogradarea in ligi inferioare, nerealizarea unui obiectiv personal (golgeter, capitan de echipa), atragerea de comentarii negative in media sau in randul publicului spectator etc.

Astfel, partea care se expune riscului este clubul - ca entitate care participa in definitiv la o competitie, in special sub aspect financiar (neincasarea de drepturi de publicitate, diminuarea sponsorizarilor, afectarea imaginii etc.).

De altfel, prin conventia civila incheiata intre club si jucator nu sunt precizate riscuri ale jucatorului in caz de neindeplinire corespunzatoare a obligatiilor asumate.

- O activitate independenta presupune ca intreprinzatorul sa desfasoare activitate pentru mai multi clienti.

Insa activitatea fotbalistica nu poate fi desfasurata pentru mai multe cluburi, aspect reglementat chiar de catre Federatia Romana de Fotbal.

Astfel, in capitolul referitor la "*Statutul si transferul jucatorilor de fotbal*" se precizeaza la art. 4: "*un jucator poate fi legitimat la un singur club in aceeași perioada de timp*", iar la art.13 se precizeaza: "*un jucator poate incheia, pentru aceeași perioada de timp, un singur contract cu un singur club*".

- O activitate independenta presupune ca se poate desfasura nu numai direct, ci si cu personalul angajat de intreprinzator in conditiile legii.

Insa activitatea fotbalistica a jucatorului nu se poate desfasura decat in mod direct de catre jucator, nu si prin intermediul altor persoane angajate de jucator.

Din cele prezentate mai sus, **rezulta ca activitatea fotbalistica nu indeplineste niciunul din criteriile** prevazute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si de Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, **pentru incadrarea acesteia in categoria activitatilor independente.**

Veniturile din salarii sunt definite la art. 55 din Codul fiscal, iar la pct. 67 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 sunt enumerate criteriile care definesc aceste venituri:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 55. - (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca.

(2) In vederea impunerii, sunt asimilate salariilor: [...]

k) orice alte sume sau avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor."

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

"67. Veniturile de natura salariala prevazute la art. 55 din Codul fiscal, denumite in continuare venituri din salarii, sunt venituri din activitati dependente, daca sunt indeplinite urmatoarele criterii:

- partile care intra in relatia de munca, denumite in continuare angajator si angajat, stabilesc de la inceput: felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii;

- partea care utilizeaza forta de munca pune la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea;

- persoana care activeaza contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu;

- platitorul de venituri de natura salariala suporta cheltuielile de deplasare in interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizatia de delegare-detasare in tara si in strainatate, si alte cheltuieli de aceasta natura, precum si indemnizatia de concediu de odihna si indemnizatia pentru incapacitate temporara de munca suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activeaza lucreaza sub autoritatea unei alte persoane si este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii."

Din aceste prevederi, precum si din conventiile civile incheiate de club cu personalul implicat in activitatea fotbalistica - jucatori de fotbal, antrenori, personal specializat in pregatirea sportivilor, a rezultat faptul ca acestia **au realizat venituri din activitati dependente, de natura salariala**, intrucat:

- Intr-o activitate dependenta, partile stabilesc felul activitatii, timpul de lucru si locul de desfasurare a activitatii, aceste conditii regasindu-se si in cadrul unui club de fotbal unde persoanele care activeaza au un program si un orar concret cuprinzand inclusiv deplasari in tara si in strainatate la meciuri de fotbal sau pentru efectuarea stadiilor de pregatire.

- O activitate dependenta presupune ca partea care utilizeaza forta de munca sa puna la dispozitia celeilalte parti mijloacele de munca, cum ar fi: spatii cu inzestrare corespunzatoare, imbracaminte speciala, unelte de munca si altele asemenea. De asemenea, persoana care activeaza intr-o activitate dependenta contribuie numai cu prestatia fizica sau cu capacitatea ei intelectuala, nu si cu capitalul propriu.

Conventia civila incheiata intre club si jucatorii de fotbal prevede la cap. III "*Drepturile si obligatiile partilor*":

"1. Clubul se obliga: [...]

(b) Sa puna la dispozitia jucatorului echipamentul adecvat de antrenament si competitie precum si alte materiale necesare instruirii;

(c) Sa asigure terenuri si / sau Sali de pregatire / antrenament, precum si vestiare si alte anexe necesare;

(d) Sa organizeze cantonamente sau alte forme de pregatire intensiva, in vederea pregatirii continue a jucatorului; [...]

(f) Sa asigure personalul de specialitate necesar (antrenori, medici, maseuri si alt personal calificat de specialitate) unei bune pregatiri a fotbalistului; [...]."

Rezulta astfel ca toate mijloacele de munca necesare desfasurarii activitatii fotbalistice, respectiv: terenuri de joc, sali de pregatire, vestiare, echipament adecvat antrenamentului si competitiei, antrenori, medici, maseuri, personal calificat de specialitate, etc., sunt puse la dispozitia jucatorului de catre clubul sportiv, jucatorul contribuind doar cu prestatia fizica, nu si cu capitalul propriu, concluzia fiind ca acestia realizeaza venituri din activitati dependente, de natura salariala.

- O activitate dependenta presupune ca platitorul de venituri sa suporte cheltuielile de deplasare in interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi: indemnizatia de delegare-detasare in tara si in strainatate si alte cheltuieli de aceasta natura.

In cazul de fata toate cheltuielile implicate de deplasarea in tara si strainatate a jucatorilor de fotbal cu ocazia cantonamentelor sau a competitiei sportive, respectiv cheltuielile de transport, cazare, masa, au fost suportate de catre clubul sportiv si nu de catre jucatori.

- O activitate dependenta presupune ca persoana care activeaza sa lucreze sub autoritatea unei alte persoane este obligata sa respecte conditiile impuse de aceasta, conform legii.

Conform prevederilor pct. 2 al cap. III "*Drepturile si obligatiile partilor*" din conventia civila, jucatorul este obligat sa respecte statutele, regulamentele, hotararile si deciziile organelor de conducere ale clubului, Federatiei Romane de Fotbal, Ligii Profesioniste de Fotbal si Asociatiei Jucatorilor de Fotbal, precum si sa indeplineasca cerintele regulamentului de organizare si functionare a clubului.

Mentionam ca regulamentul intern - cadru stabilit de catre Federatia Romana de Fotbal pe care jucatorul se obliga sa il respecte cuprinde prevederi concrete referitoare la programul zilnic, orarul obisnuit de activitate, respectarea normelor de protectia muncii etc.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca activitatea jucatorilor de fotbal ca si a celorlalte categorii de personal (antrenori, personal specializat in pregatirea sportivilor) nu intra in categoria activitatilor independente ci in cea a activitatilor dependente, intrucat aceasta activitate **intruneste toate conditiile legale ale activitatilor dependente**, asa cum am aratat mai sus, si pe cale de consecinta, veniturile realizate au fost corect incadrate la control in categoria **veniturilor de natura salariala**, pentru care clubul sportiv datoreaza impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale aferente, in conditiile in care in conventiile civile incheiate de club cu jucatorii de fotbal si cu celelalte categorii de personal sunt inscrise drepturi si obligatii care impun incadrarea drepturilor banesti acordate jucatorilor de fotbal in categoria veniturilor din activitati dependente, asa cum sunt prevazute la art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 67 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, mai sus citate.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei dispozitiile art. 14 alin.(2) lit.b) din Legea educatiei fizice si sportului nr. 69/2000, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv: "(2) *Sportivul profesionist este cel care pentru practicarea sportului respectiv indeplineste urmatoarele conditii: [...]; b) incheie cu o structura sportiva, in forma scrisa, un contract individual de munca sau o conventie in conditiile legii.*", invocate de club in sustinerea contestatiei, intrucat legiuitorul, prin folosirea conjunctiei "sau" da posibilitatea structurii sportive sa incheie cu sportivul profesionist un contract individual de munca ori o conventie civila, insa aceasta alegere se va realiza "*in conditiile legii*".

Astfel, intre clubul sportiv si sportivul profesionist se va incheia un contract individual de munca atunci cand activitatea sportiva ce se va desfasura indeplineste conditiile pentru incadrarea ei in categoria activitatilor dependente, de natura salariala, asa cum sunt prevazute la art.55 din Codul fiscal si la pct.67 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar incheierea unei conventii civile se va realiza de asemenea atunci cand sunt indeplinite conditiile legale prevazute de Codul civil si de Codul fiscal in acelasi timp, in aceasta din urma fiind prevazute doua situatii de incheiere a unei conventii civile, respectiv in cadrul veniturilor din activitati independente (titlul III, capitolul II, art.46 si art. 52 lit.d)) si in cadrul veniturilor din alte surse (titlul III, capitolul IX, art. 78, lit.e)). Prin raportul de inspectie fiscala s-a argumentat faptul ca veniturile realizate de fotbalisti nu fac parte nici din categoria veniturilor din alte surse (pag. 10 din raport).

Un angajator nu poate incheia, din punct de vedere legal, in acelasi timp si pentru aceeasi activitate contracte de munca si conventii civile, asa cum a procedat C.S., iar din punct de vedere juridic, cele doua tipuri de contracte nasc raporturi juridice ce apartin unor ramuri de drept diferite (de munca si civil), ceea ce le creaza si un regim fiscal diferit raportat la prevederile legale in vigoare.

Stabilirea **naturii contractului** incheiat se realizeaza in functie de continutul acestuia si nu de titlul purtat, asa cum prevede art. 977 din Codul civil, "*Interpretarea contractelor se face dupa*

intentia comuna a partilor contractante, iar nu dupa sensul literal al termenilor.", iar in cazul de fata continutul conventiilor de prestari servicii impun incadrarea activitatii fotbalistilor intr-o **activitate dependenta**, de natura salariala, desi denumirea contactului este de conventie civila.

In cazul incheierii conventiilor civile cu jucatorii de fotbal, antrenorii etc., clubul nu a indeplinit conditiile universal valabile care stau la baza incheierii oricarei conventii civile, respectiv: realizarea activitatii pe baza de conventii civile sa fie cu caracter ocazional, intamplator, conjunctural, si uneori urgent; activitatea desfasurata pe baza de conventie civila sa nu fie inscrisa in obiectul de activitate al societatii si nici prevazuta a se realiza prin posturile cuprinse in statul de functii al societatii; pentru o activitate desfasurata pe baza de conventie civila nu se poate stabili cu exactitate: timpul de munca (destul de diferit de la un executant la altul), mijloacele de realizare si alte elemente asemanatoare; pentru realizarea unei activitati desfasurate pe baza de conventie civila nu se justifica incadrarea de personal cu contract individual de munca sau cu timp partial pe perioada determinata; obiectul conventiei civile sa constea intr-un raport juridic de "a da" sau de "a face" ceva pana la un anumit termen, fara a se specifica perioada, timpul de munca; conventiile de munca nu se pot incheia pentru desfasurarea unei activitati care, in acelasi timp, se desfasoara in societatea respectiva prin incheierea de contracte individuale de munca, indiferent ca acestea sunt cu fractiune de norma sau cu timp integral, pe perioada nedeterminata sau determinata.

Dimpotriva, asa cum am aratat mai sus, din continutul conventiei civile incheiata intre club si jucatorii de fotbal rezulta ca activitatea desfasurata de jucator nu indeplineste criteriile stabilite de prevederile legale in vigoare pentru a fi o activitate independenta, ci imbraca caracterul unei activitati dependente, de natura salariala.

Legea educatiei fizice si sportului nr. 69/2000 reglementeaza activitatea tuturor ramurilor sportive si nu doar a fotbalului, existand ramuri sportive in care sportivii se pot antrena fara ajutorului unui club, participa la competitii sportive in nume propriu, asumandu-si avantajele si riscurile personal, competitii sportive sunt alese de sportivi si nu de catre club etc., ca de exemplu: atletism, inot, tenis si in general tot ce nu presupune un sport de echipa.

Aceste categorii de sportivi pot incheia deci conventii civile cu diverse persoane fizice si juridice beneficiare ale serviciilor prestate, activitatea lor incadrandu-se in criteriile activitatilor independente.

Precizam ca pentru acelasi tip de activitate si pentru aceeasi perioada clubul a incheiat atat conventii civile, cat si contracte de munca (ex. D.V. - jucator de fotbal angajat cu contract de munca a realizat in luna 2005 un venit net in suma de lei, iar B.A. - jucator de fotbal angajat cu conventie civila a realizat in luna 2005 un venit net in suma de lei).

Referitor la Sentinta civila nr. pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti - Sectia a VIII-a Contencios Administrativ si Fiscal in sedinta publica din data de2009, invocata de club in sustinerea contestatiei si anexata dosarului, precizam ca in contestatie au fost citate preferential motivatii din cuprinsul sentintei, cu consecinta denaturarii celor expuse in sentinta. Astfel, invederam faptul ca prin aceasta sentinta a fost solutionata cererea de suspendare a executarii actului administrativ-fiscal formulata de S.C. "....." S.A. in contradictoriu cu Administratia Finantelor Publice Sector 2 Bucuresti si in niciun caz instanta nu s-a pronuntat pe fondul cauzei, respectiv cu privire la impozitarea drepturilor banesti acordate jucatorilor de fotbal si altor persoane cu care societatea are incheiate conventii civile.

In ceea ce priveste reglementarea raporturilor de munca, suntem de acord cu afirmatia contestatorului conform careia Codul muncii este legea generala iar Legea educatiei fizice si sportului nr. 69/2000 este legea speciala, iar conform principiului de drept, legea speciala deroga de la legea generala, insa in materie fiscala, se aplica exclusiv prevederile Codului fiscal, Legea educatiei fizice si sportului nr. 69/2000 ca lege speciala in materia raporturilor de munca, necontinand prevederi fiscale. Asa cum am aratat mai sus, prin Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, sunt precizate criteriile de stabilire a unei activitati ca fiind dependenta sau independenta, in vederea stabilirii impunerii veniturilor realizate de contribuabili

Conform art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, "*In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal.*" Insa dispozitiile Codului fiscal nu sunt in conflict cu dispozitiile Legii educatiei fizice si

sportului nr. 69/2000, intrucat aceasta lege nu cuprinde prevederi fiscale ci doar reglementeaza activitatea sportiva.

Referitor la sustinerea din contestatie ca a fost incalcat principiul libertatii de vointa ce sta la baza incheierii conventiilor civile, precizam ca prin reincadrarea de catre organele fiscale a veniturilor realizate de jucatorii fotbalisti nu este incalcat libertatea de vointa a partilor (clubul sportiv si jucatorii de fotbal) de a-si desfasura activitatea in baza unei conventii civile sau a unui contract de munca, atata timp cat nu sunt incalcate prevederile legale in materie fiscala.

Cu privire la sustinerile referitoare la Regulamentul privind statutul si transferul jucatorilor de fotbal precizam ca acestea pot fi luate in considerare doar in masura in care prevederile din acest regulament nu contravin prevederilor legale in materie fiscala.

Fata de cele prezentate mai sus, se constata ca sustinerile din contestatie nu sunt de natura sa conduca la modificarea constatarilor fiscale inscrise in raport si in decizia de impunere.

In ceea ce priveste acordarea jucatorilor de fotbal de catre club a contravalorii chiriilor, precizam ca, potrivit prevederilor pct. 69 si pct.70 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (referitoare la art. 55 alin.(3) si (4) din Legea nr.571/2003):

"69. Avantajele in bani si in natura sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terti sau ca urmare a prevederilor contractului individual de munca ori a unei relatii contractuale intre parti, dupa caz.

70. La stabilirea venitului impozabil se au in vedere si avantajele primite de persoana fizica, cum ar fi: [...]

f) contravaloarea folosintei unei locuinte in scop personal si a cheltuielilor conexe de intretinere, cum sunt cele privind consumul de apa, consumul de energie electrica si termica si altele asemenea, cu exceptia celor prevazute in mod expres la art. 55 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal; [...]."

Avand in vedere faptul ca, asa cum s-a demonstrat mai sus, fotbalistii au desfasurat in cadrul clubului activitati dependente, se retine ca platile reprezentand contravaloare chirii sunt cheltuieli efectuate in scopul personal al fotbalistilor, si ca urmare acestea constituie avantaje in natura care se incadreaza in categoria veniturilor de natura salariala, pentru care se datoreaza impozit pe veniturile din salarii.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca fiind **activitate de natura salariala** activitatea sportiva desfasurata de fotbalistii profesioniști si alte categorii de personal (antrenori, personal specializat in pregatirea sportivilor), astfel ca diferenta de impozit pe veniturile din salarii in suma de lei aferenta veniturilor obtinute din salarii ca si majorarile si penalitatile de intarziere in suma totala de lei, calculate conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, sunt legal datorate bugetului de stat. De asemenea, in mod legal a fost stabilita o diferenta declarata si virata in plus la impozitul pe veniturile din conventii civile in suma de lei.

Drept urmare, pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata.

2. Referitor la suma totala de lei reprezentand contributi sociale (..... lei) si accesorii aferente acestora (..... lei).

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie 2005 - decembrie 2008 clubul sportiv a acordat fotbalistilor, antrenorilor si personalului implicat in pregatirea fizica a jucatorilor sume nete din conventii civile ce totalizeaza lei, care au fost reincadrate la inspectia fiscala ca fiind venituri de natura salariala, asa cum am prezentat la pct. 1 de mai sus.

- Astfel, aferent bazei de calcul reprezentand venituri brute din salarii in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.18 alin.(3) si art. 24 alin.(1) si (3) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit o diferenta reprezentand contributia pentru asigurari sociale de stat datorata de angajator in suma de lei si o diferenta reprezentand contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de lei.

Conform prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aferent acestor obligatii de plata s-au calculat majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei (..... lei + lei).

- Conform prevederilor art. 101 alin.(1) din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare, aferent veniturilor brute din salarii stabilite suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta reprezentand contributia la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de lei, pentru care s-au stabilit majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei, in baza prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

- Conform prevederilor art. 27 si art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederilor art. 13 din H.G. nr. 174/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 76/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, aferent bazei impozabile stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta reprezentand contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de lei si o diferenta reprezentand contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de lei, pentru care s-au stabilit majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei (..... lei + lei) in baza prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

- Conform prevederilor art. 51 alin.(2) lit.a) si art. 52 din O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea si functionarea sistemului de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, si prevederilor art. 257 alin.(2) si art. 258 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sanatatii, aferent bazei impozabile stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta reprezentand contributia pentru asigurarile de sanatate datorata de angajator in suma de lei si o diferenta reprezentand contributia pentru asigurarile de sanatate retinuta de la asigurati in suma de lei, pentru care s-au stabilit majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei (..... lei + lei) in baza prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

- Conform prevederilor art. 4 alin.(2) din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, aferent bazei impozabile stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta reprezentand contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate in suma de lei, ajustata in minus cu suma de lei contributie calculate si virata in plus de contribuabil. Pentru diferenta suplimentara in suma de lei (..... lei - lei) s-au stabilit majorari de intarziere in suma totala de lei, in baza prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

- Conform prevederilor art. 7 alin.(1) din Legea nr. 200/2006 privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale, aferent bazei impozabile stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta reprezentand contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de lei, pentru care s-au stabilit majorari de intarziere in suma totala de lei, in baza prevederilor art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

* Prin contestatia formulata societatea sustine faptul ca a incheiat cu jucatorii de fotbal conventii civile si ca veniturile obtinute in baza acestora au o natura diferita fata de veniturile obtinute in baza contractelor de munca, astfel ca nu datoreaza contributiile sociale stabilite prin actul de inspectie fiscala..

* **In drept**, asa dupa cum s-a prezentat la pct. 1 din prezenta decizie, din interpretarea dispozitiilor legale reiese ca unitatea a calificat in mod eronat activitatea jucatorilor de fotbal ca fiind una independenta, intrucat activitatea acestora intruneste toate conditiile legale ale activitatilor dependente si pe cale de consecinta, veniturile realizate de sportivi trebuiau tratate fiscal ca venituri de natura salariala si avute in vedere la stabilirea contributiilor sociale.

In cauza sunt incidente urmatoarele prevederi legale:

- Pentru **contributia de asigurari sociale datorata de angajator / asigurati, Legea nr. 19/2000** privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

l. persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca si functionarii publici;

Art. 18. - (1) In sistemul public sunt contribuabili, dupa caz:

a) asiguraii care datoreaza contributiile individuale de asigurari sociale;

b) angajatorii;

(3) Cotele de contributi de asigurari sociale se aproba anual prin legea bugetului asigurarilor sociale de stat.

Art. 23. - (1) Baza lunara de calcul a contributiei individuale de asigurari sociale in cazul asiguratilor o constituie:

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile i adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de munca, si/sau veniturile asiguratilor prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I, [...];

(3) Baza de calcul prevazuta la alin. (1) si (2) nu poate depasi plafonul a de 3 ori salariul mediu brut lunar pe economie.

Art. 24. - (1) Baza lunara de calcul, la care angajatorul datoreaza contributia de asigurari sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asiguratii prevazuti la art. 5 alin. (1) pct. I i II, [...].

(3) Baza de calcul prevazuta la alin. (1) i (2) nu poate fi mai mare decat produsul dintre numarul mediu al asiguratilor din luna pentru care se calculeaza contributia si valoarea corespunzatoare a 3 salarii medii brute lunare pe economie."

- Pentru **contributia la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, Legea nr. 346/2002** privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 5. - (1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi:

a) persoanele care desfasoara activitati pe baza unui contract individual de munca, indiferent de durata acestuia, precum si functionarii publici; [...].

Art. 101. - (1) Baza lunara de calcul la care persoanele prevazute la art. 5 si 7 datoreaza contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale este reprezentata de fondul total de salarii brute lunare realizate."

- Pentru **contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator / asigurati, Legea nr. 76/2002** privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 19. - In sistemul asigurarilor pentru somaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca sau pe baza de contract de munca temporara, in conditiile legii, cu exceptia persoanelor care au calitatea de pensionari; [...].

Art. 26. - Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj, conform art. 27 alin. (1).

Art. 27. - (1) Angajatorii au obligatia de a retine si de a vira lunar contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj, a carei cota se aplica asupra bazei lunare de calcul, reprezentata de venitul brut realizat lunar, in situatia persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevazute la art. 19."

- Pentru **contributia la fondul national unic de asigurari sociale de sanatate, O.U.G. nr. 150/2002** privind organizarea si functionarea sistemului de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 51. - (1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 6 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 6,5%, care se aplica asupra:

a) veniturilor din salarii care se supun impozitului pe venit; [...].

Art. 52. - (1) Persoanele juridice sau fizice la care isi desfasoara activitatea asiguratii au obligatia sa calculeze si sa vireze casei de asigurari o contributie de 7% datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva; [...].

(2) Persoanele juridice sau fizice prevazute la alin. (1) au obligatia platii contributiei de 7% raportat la fondul de salarii realizat."

precum si **Legea nr. 95 din 14 aprilie 2006** privind reforma in domeniul sanatatii:

"Art. 257. - [...]

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:

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

Art. 258. - (1) Persoanele juridice sau fizice la care isi desfasoara activitatea asiguratii au obligatia sa calculeze si sa vireze la fond o contributie de 5,2% asupra fondului de salarii, datorata pentru asigurarea sanatatii personalului din unitatea respectiva.

(2) Prin fond de salarii realizat, in sensul prezentei legi, se intelege totalitatea sumelor utilizate de o persoana fizica si juridica pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor."

- Pentru **contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate**, **O.U.G. nr. 158/2005** privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate:

"Art. 1. - (1) *Persoanele asigurate pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate in sistemul de asigurari sociale de sanatate, denumite in continuare asigurati, au dreptul, in conditiile prezentei ordonante de urgenta, pe perioada in care au domiciliul sau resedinta pe teritoriul Romaniei, la concedii medicale si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate, daca:*

A. desfasoara activitati pe baza de contract individual de munca sau in baza raportului de serviciu; [...].

Art. 4. - [...]

(2) *Incepand cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contributie pentru concedii si indemnizatii, destinata exclusiv finantarii cheltuielilor cu plata drepturilor prevazute de prezenta ordonanta de urgenta, este de 0,85%, aplicata la fondul de salarii sau, dupa caz, la drepturile reprezentand indemnizatie de somaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse in contractul de asigurari sociale incheiat de persoanele prevazute la art. 1 alin. (2) lit. e), si se achita la bugetul Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate."*

- Pentru **contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale**, **Legea nr. 200/2006** privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale:

Art. 7. - (1) *Angajatorii au obligatia de a plati lunar o contributie la Fondul de garantare în cota de 0,25%, aplicata asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj realizate de salariatii încadrati cu contract individual de munca, potrivit legii."*

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

Acordarea de catre C.S. a veniturilor sportivilor s-a facut in baza conventiilor civile, inasa sumele achitate jucatorilor reprezinta in realitate **venituri de natura salariala impozabile**, clubul de fotbal comportandu-se ca un angajator, asa cum am prezentat la pct. 1 de mai sus.

Astfel, in conditiile in care veniturile acordate fotbalistilor si altor categorii de personal reprezinta **venituri de natura salariala** conform art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozitiile pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind datorate bugetului asigurarilor sociale si fondurilor speciale si **contributiile sociale aferente veniturilor salariale**, care au ca baza de calcul venitul brut realizat din salarii, asa cum prevad actele normative referitoare la aceste contributii, mai sus citate.

Afirmatiile clubului contestator potrivit carora fotbalistii si-au desfasurat activitatea in baza unor conventii civile de prestari servicii si nu in baza unor contracte de munca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei in conditiile in care calificarea activitatii jucatorilor de catre clubul sportiv ca fiind una independenta nu se bazeaza pe nicio dispozitie legala prevazuta in Codul fiscal, ci activitatea desfasurata de fotbalisti intruneste toate conditiile legale ale activitatilor dependente si pe cale de consecinta veniturile realizate de sportivi sunt **venituri de natura salariala**.

Adresa Ministerului Muncii, Familiei si Protectiei Sociale - Directia Legislatia Muncii, Contencios si Relatia cu Parlamentul nr. 1322/ML/14.07.2009 invocata de club in sustinerea contestatiei si anexata dosarului nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, aceasta adresa face referire la faptul ca venitul obtinut din conventii civile nu poate fi asimilat cu veniturile din salarii si ca nu se datoreaza contributii de asigurari sociale pentru veniturile obtinute din conventii civile, fara inasa a se pronunta si asupra naturii conventiei civile incheiate de clubul sportiv cu jucatorii de fotbal rezultata din continutul actului. Asa cum am precizat mai sus, conform art. 977 din Codul civil, "*Interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante, iar nu dupa sensul literal al termenilor.*"

Fata de prevederile legale mai sus citate si coroborat cu cele expuse la pct. 1 din prezenta decizie, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, respectiv pentru contributiile sociale in suma totala de lei, ca si pentru majorarile si penalitatile de intarziere in suma totala de lei calculate conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de C.S. din, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de lei, reprezentand:

- lei - impozit pe veniturile din salarii,
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- lei - contributi sociale;
- lei - majorari de intarziere aferente contributiilor sociale.
- (-) lei - impozit pe veniturile din conventii civile.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizata si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,