



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B  
Tel : +0256499334  
Fax : +0256499332  
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

### **DECIZIA NR. 83/27/26.01.2015**

privind soluționarea contestației formulate de **x**, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara  
sub nr.x/07.11.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 prin adresa nr.x/31.10.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/07.11.2014, asupra contestației formulate de **x** CUI x, cu sediul în x, str. x, nr.x, jud x.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/17.10.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/17.10.2014, pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autentificată cu semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

**I.** Prin contestația formulată **x** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. x/17.10.2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, A.J.F.P. x- Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, prin care s-a stabilit suma totală de **x lei**, din care: suma de **x lei**, reprezentând TVA, suma de **x lei** reprezentând dobânzi de întârziere și suma de **x lei** reprezentând penalități de întârziere.

Contestatoarea precizează că, așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, organul de control interpretând și aplicând greșit dispozițiile legale

incidente în speță și fără a ține seama de actele prezentate în timpul verificării a stabilit în mod eronat în sarcina sa suma de x lei reprezentând TVA în sumă de x lei, dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

De asemenea, contestatoarea apreciază ca nefondate constatările organelor fiscale întrucât starea de fapt reținută de organele de control nu corespunde realității și nu respectă prevederile legale în vigoare.

Contestatoarea arată că este o instituție publică care a fost înființată de către Consiliul Județean x, prin Hotărârea Consiliului Județean nr.145/2005, conform prevederilor art.20 din Legea 371/2004 privind organizarea și funcționarea poliției comunitare, completată și modificată prin O.G. nr.23/2005, a prevederilor art.104 alin.(1) lit. h) din Legea 215/2001, în temeiul art.109 din Legea 215/2001, ca o direcție publică care prestează servicii de paza și protecție către alte instituții publice sau private.

Conform prevederilor art.127 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu republicările ulterioare și a punctului (3) din H.G. 44/2004, cu republicările ulterioare: "Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe, sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și acelor prevăzute la alin.(5) și (6)."

În urma înființării x, Consiliul Județean Arad hotărăște prin Hotărârea nr.23 emisă la data de 31 ianuarie 2007, ca direcția de pază aflată în subordinea sa, să asigure paza unor obiective de interes județean, conformându-se dispozițiilor Legii 333/2003 și ulterior prevederilor exprese ale art.17 secțiunea a II -a din H.G. 301/2012 privind Normele de aplicare a Legii 333/2003.

Astfel, pentru prestarea serviciilor publice (conform Hotărârii nr.145/2005 emisă de către CJA, DPP x, furnizează servicii publice, în calitate de autoritate publică, astfel cum este definită la art.2 alin.(1) lit.b) din Legea 554/2004 - Legea Contenciosului Administrativ) de paza a obiectivelor de interes județean stabilite printr-un act normativ, în speță prin hotărârea CJA nr.23/31 ianuarie 2007, x a facturat serviciile prestate către alte instituții publice din subordinea Consiliului Județean x fără TVA în calitate de persoană neimpozabilă conform prevederilor art.127 alin.(4) din Legea nr.571/2003, republicată și a punctului (3) din H.G. nr.44/2004, republicată.

Ca urmare a acestor prevederi legale, contestatoarea consideră că nu putea fi persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, pentru activitatea pe care o desfășoară în calitate de autoritate publică, conferită în mod direct prin Hotărârea Consiliului Județean Arad nr.145 din data de 29 iulie 2005.

În speță, pentru activitatea de pază a obiectivelor de interes județean menționate în Hotărârea nr. 23 din data de 31.01.2007, x, în calitate sa de persoană neimpozabilă pentru serviciile prestate în baza unui act legal obligatoriu (hotărârile consiliului județean sunt act normativ), nu putea produce distorsiuni concurențiale deoarece serviciile de paza pentru obiectivele de interes județean, erau încredințate printr-un act obligatoriu (hotărârea consiliului județean) în sarcina sa, ca autoritate publică.

Prestarea acestor servicii de pază a obiectivelor de interes județean nu puteau fi prestate de către o altă persoană juridică privată, atâta timp cât aceste servicii de paza au fost încredințate printr-o hotărâre de consiliu județean, emisă în conformitate cu prevederile Legii 215/2001-Legea administrației publice locale, în speță printr-o hotărâre a consiliului județean, fiind considerate obiective de interes județean.

De asemenea, contestatoarea arată că tarifele plătite de către Consiliul Județean Arad, pentru paza obiectivelor de interes județean sunt reglementate anual prin hotărâri ale Consiliului Județean și obligatorii pentru x.

Conform prevederilor art.2 alin.(1) lit.b) din Legea 554/2004 - Legea contenciosului administrativ, cu republicările ulterioare, autoritatea publică este definită astfel:

„b) autoritate publică - orice organ de stat sau al unităților administrativ-teritoriale care acționează, în regim de putere publică, pentru satisfacerea unui interes legitim public; sunt asimilate autorităților publice, în sensul prezentei legi, persoanele juridice de drept privat care, potrivit legii, au obținut statut de utilitate publică sau sunt autorizate să presteze un serviciu public, în regim de putere publică;”

Conform Hotărârii Consiliului Județean nr.145 din data de 29 iulie 2007, de înființarea x, la art.1 se precizează foarte clar că: "Se înființează începând cu data de 01.10.2005 Serviciul public județean de paza al județului x, prin reorganizarea Corpului Gardienilor Publici x, sub denumirea de x ca serviciu public specializat, în subordinea Consiliului Județean x, cu sediul în x, calea x nr.x, cu personalitate juridică și autofinanțare."

Conform prevederilor art.127 alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu republicările ulterioare și a punctului (3) din H.G. nr.44/2004, cu republicările ulterioare, Instituția Publică, în speță x, nu este persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică, pentru activitățile de paza a obiectivelor de interes județean (care sunt servicii publice) deoarece paza acestor obiective a fost impusă x printr-o Hotărâre de Consiliu Județean, care este un act administrativ obligatoriu cu putere de lege pentru județul respectiv.

Contestatoarea susține că, într-o speță similară, prin Decizia definitivă și irevocabilă nr.802/31.03.2014 pronunțată de către Curtea de Apel Oradea, Secția a II a Civila, de contencios administrativ și fiscală, s-a stabilit că: "Pe de alta parte, dat fiind faptul că prestarea serviciului public de administrare a parcarilor a fost făcută în mod exclusiv de către recurentă ca urmare a hotărârilor autorităților administrației publice locale, nu s-ar putea retine nici existența posibilității de distorsiune a concurențiale prin imposibilitatea unui operator privat de a pătrunde pe piața."

Astfel, conform prevederilor legale menționate mai sus, contestatoarea consideră ca fiind înființată în baza Hotărârii de Consiliu Județean nr.145/2005, este persoană neimpozabilă conform prevederilor art.127 alin.(4) din Legea nr.571/2003 și a punctului (3) din H.G. 44/2004, cu republicările ulterioare, pentru serviciile de paza a obiectivelor de interes județean, menționate în Hotărârea de Consiliu Județean nr.23/31.01.2007, iar facturile emise către Consiliul Județean Arad și instituțiile publice subordonate acestuia au fost emise în calitate de persoană neimpozabilă.

Astfel, contestatoarea consideră că a respectat în totalitate prevederile legale menționate și că suma de x lei, reprezentând TVA aferentă perioadei 01.01.2011 - 31.07.2014, a fost stabilită eronat de către organele fiscale fără respectarea de către aceștia a reglementarilor legale în vigoare și care au fost menționate în cuprinsul prezentei contestații.

Pentru considerentele prezentate, contestatoarea solicită admiterea contestației, anularea în totalitate a Deciziei de impunere atacată și exonerarea de la plata sumei menționate.

Argumentația juridică a contestatoarei este art.7 din Legea nr. 554/2004, art. 205-207 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și textele legale invocate.

La contestația formulată, contestatoarea a anexat în copie:

- Hotărârea de Consiliu Județean nr.145 din data de 29 iulie 2005;
- Hotărârea de Consiliu Județean nr.23 din data de 31 ianuarie 2007;
- Decizia definitivă și irevocabilă nr. 802/31.03.2014 pronunțată de către Curtea de Apel Oradea, Secția a II a Civila, de Contencios Administrativ și Fiscal.

**II.** Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție

fiscală nr. x/17.10.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x17.10.2014.

Analizând documentele justificative puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Consiliul Județean x stabilește obiectivele și tariful de paza al x, emițând în acest sens Hotărârea Consiliului Județean 23/2007 și Hotărârea Consiliului Județean 221/2009.

Conform hotărârilor menționate anterior, obiectivele de interes județean a căror paza este asigurată de x sunt: Consiliul Județean x, Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului, Serviciul public comunitar de evidența a persoanelor al județului X, Școală Populară de Arte x, Unitatea de Asistență Medico-Socială Ghioroc, Administrația de drumuri și poduri a județului x, Centrul Cultural Județean x, Complexul Muzeal x, Biblioteca Județeană A.D XENOPOL x, SC Compania de Apă x SA, SC Aeroportul x SA și Spitalul Clinic Județean x.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, începând cu 01.01.2011 ca urmare a faptului că x și-a restrâns activitatea aceasta prestează servicii de paza către următorii beneficiari:

1. Consiliul Județean x, servicii prestate în baza următoarelor contracte comerciale:

- contract nr.x/28.12.2006, prelungit succesiv prin actele adiționale x/10.12.2008 și nr.x/13.12.2010, nefiind precizate locurile unde se asigură paza, aceasta fiind asigurată în baza planului de paza întocmit de către x;

- contract de servicii nr.x/30.12.2011 și actele adiționale nr.x/2012 și nr.x/2012 obiectivele unde se asigură paza fiind la sediul Consiliului Județean x din str. x, sediul Inspectoratului pentru situații de urgență „x”- din str. Eftimie Murgu, nr.3-5, sediul Centrului Militar Județean din str. Lucian Blaga, nr.4-6, clădirea din str. Vicentiu Babes nr.11-13 și sediul din str. Gheorghe Popa de Teius, nr. 1 bis;

- contract de prestări servicii nr.x/16.04.2013 și actul adițional nr. x /2013, obiectivele unde se asigură paza fiind sediul Consiliului Județean x din str. Corneliu Coposu nr.22, sediul din Bulevardul Revoluției nr.81, sediul Inspectoratului pentru situații de urgență „Vasile Goldis” din str. Eftimie Murgu, nr.3-5, sediul Centrului Militar Județean din str. Lucian Blaga;

- contract de prestări servicii nr.x/20.12.2013 și nr.x/01.04.2014 prin care este stabilit un nou obiectiv de paza în cadrul Companiei de Apă x, pentru asigurarea pazei bunurilor achiziționate prin proiectul „Sistem Integrat de Gestionare a Deșeurilor în județul x”;

- contract de prestări servicii /01.04.2014, obiectivele unde se asigură paza fiind sediul Consiliului Județean x din str. Corneliu Coposu, nr.22, sediul din Bulevardul Revoluției nr.81, sediul Inspectoratului pentru situații de urgență „Vasile Goldis” din str. Eftimie Murgu, nr.3-5, sediul Centrului Militar Județean din str. Lucian Blaga.

2. Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului, servicii de paza prestate în baza următoarelor contracte comerciale:

- contract nr.x/2005 și actele adiționale nr.x/09.12.2008, nr.x/13.12.2010 și nr.x/12.12.2012 valabile în perioada 01.01.2011-31.12.2012, conform planului de pază;

- nr.x/18.12.2012 valabil pentru perioada 01.12.2013-30.04.2014, conform planului de paza. Prin actul adițional nr.x/17.12.2013 sunt stabilite în mod detaliat obiectivele de paza și anume: sediul DGASPC x str. 1 Decembrie 1918 nr.10-12, Centrul Primire Minori, str. Udrea nr.46, Centrul de îngrijire zi și recuperare pentru copii cu nevoi speciale, str. T. Vladimirescu nr.29, CSS Oituz, nr. 131, Lp str. Ceahlău, nr.20, Lp str. Mierlei, nr.58, CIP Petris, nr.84, C.R.R.C.N Cuvesdia, Complex servicii sociale, str. Iustin Marsieu, nr.22A, CITO Tabacovici, nr.67, Adăpost zi și noapte Zabrani, nr.473 (cap IV art.4 din contract).

3. Direcția Județeană de Evidență a Persoanelor x, servicii de pază prestate în baza următoarelor contracte comerciale:

- nr.x/06.10.2005 și actele adiționale nr.x/08.12.2008 și x/18.12.2010 valabil pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 prin care a fost asigurat paza obiectivului conform planului de paza întocmit de către x;

- contract nr.x/28.06.2012 și act adițional nr.x/17.06.2013 prin care este asigurată paza la sediul beneficiarului situat în Calea Victoriei nr.35/b-37 valabil pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012;

- contract nr.x/27.12.2012 și act adițional nr.x/18.06.2013 și x/29.11.2013 prin care este asigurată paza la sediul beneficiarului situat în Calea Victoriei nr.35/b-37 valabil pentru perioada 01.01.2013-31.03.2014;

- contract nr.x/28.03.2014 prin care este asigurată paza la sediul beneficiarului situat în Calea Victoriei nr.35/b-37 valabil începând cu data semnării până la 31.12.2014.

4. Spitalul Clinic Județean de Urgență x, servicii de pază prestate în baza contractului de prestări servicii nr.x/21.09.2011 a actului adițional la contract nr.c/30.12.2011, precum și a contractului nr.x/02.05.2012.

5. Centrul Cultural Județean x, servicii prestate pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011 în baza contractului nr.x/27.08.2008 și a actului adițional nr.x/13.12.2010 la sediul acestui obiectiv conform planului de pază întocmit de x.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că x a prestat servicii de pază în perioada 01.01.2011 - 31.07.2014, atât către instituțiile publice menționate anterior cât și către unități la care Consiliul Județean x este acționar majoritar.

Unitatea întocmește facturi cu TVA pentru serviciile prestate către SC Compania de Apă x SA și facturi fără TVA pentru celelalte instituții publice.

În conformitate cu prevederile art.127 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare: "Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6)".

Conform prevederilor art.2 alin.(1) lit.b) și r) din Legea nr.554/02.12.2004 privind contenciosul administrativ prin expresia:

- autoritate publică se înțelege orice organ de stat sau al unităților administrativ-teritoriale care acționează, în regim de putere publică, pentru satisfacerea unui interes legitim public; sunt asimilate autorităților publice, în sensul prezentei legi, persoanele juridice de drept privat care, potrivit legii, au obținut statut de utilitate publică sau sunt autorizate să presteze un serviciu public, în regim de putere publică;

- interes legitim public reprezintă interesul care vizează ordinea de drept și democrația constituțională, garantarea drepturilor, libertăților și îndatoririlor fundamentale ale cetățenilor, satisfacerea nevoilor comunitare, realizarea competenței autorităților publice;

Prin prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici se definește noțiunea de funcție publică ca reprezentând ansamblul atribuțiilor și responsabilităților, stabilite în temeiul legii, în scopul realizării prerogativelor de putere publică de către administrația publică centrală, administrația publică locală și autoritățile administrative autonome.

Conform prevederilor art.2 alin.(3) din Legea nr.188/1999 - „Activitățile desfășurate de funcționarii publici, care implică exercitarea prerogativelor de putere publică, sunt următoarele:

- a) punerea în executare a legilor și a celorlalte acte normative;
- b) elaborarea proiectelor de acte normative și a altor reglementări specifice autorității sau instituției publice, precum și asigurarea avizării acestora;
- c) elaborarea proiectelor politicilor și strategiilor, a programelor, a studiilor, analizelor și statisticilor necesare realizării și implementării politicilor publice, precum și a documentației necesare executării legilor, în vederea realizării competenței autorității sau instituției publice;
- d) consilierea, controlul și auditul public intern;
- e) gestionarea resurselor umane și a resurselor financiare;
- f) colectarea creanțelor bugetare;
- g) reprezentarea intereselor autorității sau instituției publice în raporturile acesteia cu persoane fizice sau juridice de drept public sau privat, din țară și străinătate, în limita competențelor stabilite de conducătorul autorității sau instituției publice, precum și reprezentarea în justiție a autorității sau instituției publice în care își desfășoară activitatea;
- h) realizarea de activități în conformitate cu strategia de informatizare a administrației publice.”

De asemenea conform prevederilor art.6 lit.a) din Legea nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici: pentru personalul contractual salariat din aparatul propriu al autorităților și instituțiilor publice, care desfășoară activități de secretariat, administrative, protocol, gospodărire, întreținere-reparații și de deservire, pază, precum și altor categorii de personal care nu exercită prerogative de putere publică nu intra prevederile Legii nr.188/1999.

Având în vedere prevederile Legii nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, în condițiile în care salariații x prestau servicii care necesitau exercitarea prerogativelor de putere publică, aceștia trebuiau să fie numiți în funcție conform prevederilor Legii nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici în baza unor decizii. Cu toate acestea s-a constatat că încadrarea în munca a personalului s-a făcut pe baza de contracte de muncă. Prin urmare, rezultă că aceștia nu desfășoară activități de putere publică.

În condițiile în care salariații unității nu exercită prerogative de putere publică nici x, în sine nu poate desfășura servicii publice în regim de putere publică. Ca urmare aceasta unitate nu poate fi considerată o autoritate publică în înțelesul Legii nr.554/2004 privind Legea contenciosului administrativ.

Această concluzie este întărită și de faptul că unitatea prestează serviciile de paza în baza unor contracte comerciale (contracte de servicii) așa cum s-a arătat anterior, iar hotărârile Consiliului Județean au rolul de a dispune unităților subordonate realizarea pazei cu o anumită entitate și de a stabili tariful. Ca urmare, organele de inspecție fiscală consideră că x nu îi sunt aplicabile prevederile art.127 alin. (4) din Codul fiscal. Astfel, aceasta unitate ar trebui considerată persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art.127 alin. (1) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală precizează că, chiar și dacă ar considera că x este o instituție publică care desfășoară activitate în calitate de autoritate publică tot trebuie considerată o persoană impozabilă în sensul prevederilor legale privind TVA din următoarele motive:

Conform prevederilor art.3 alin.(1) din Legea nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor cu modificările și completările ulterioare, Consiliul Județean x, avea dreptul de a decide dacă paza obiectivelor de interes județean menționate anterior se va face cu pază proprie sau pază prin societăți specializate. Consiliul Județean x în calitate de ordonator de credite a x a decis ca paza obiectivelor să se realizeze exclusiv cu x deși de la acea data până în prezent în județul Arad au existat o

serie de societăți specializate de pază și protecție, care au înscris ca obiect principal de activitate codul CAEN 8010 .

Potrivit pct.3 alin.(9) din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare: „În sensul art.127 alin.(4) din Codul fiscal, distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.”

Având în vedere că serviciile de paza pentru instituțiile publice menționate în Hotărârea Consiliului Județean 23/2007 și în Hotărârea Consiliului Județean 221/2009 prestate în baza și în conformitate cu contractele de prestări servicii de paza menționate anterior, pot fi prestate atât de către x, cât și de către diverse alte societăți de paza și protecție, organele de inspecție fiscală au considerat că instituția publică x trebuie considerată ca persoana impozabilă pentru toate activitățile de paza realizate, indiferent de beneficiarul acestora, pentru a nu se realiza distorsiuni concurențiale.

Aceste distorsiuni concurențiale ar proveni din faptul că dacă paza instituțiilor prevăzute în Hotărârea Consiliului Județean 23/2007 și Hotărârea Consiliului Județean 221/2009, s-ar realiza de către societăți de paza și protecție, acestea ar fi obligate să greveze costul serviciilor prestate cu TVA aferentă. Dacă pentru același tip de serviciu x nu ar fi considerată persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, ar putea să realizeze serviciile de paza fără aplicarea TVA, beneficiind astfel de un avantaj concurențial față de ceilalți actori existenți pe piața respectivă.

Ținând cont de aspectele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală consideră că x este o persoană impozabilă din punct de vedere a TVA.

Din verificarea, prin sondaj, a documentelor justificative (facturi și contracte) ale societății aferente perioadei 01.01.2011 - 31.07.2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta realizează în aceasta perioada servicii de paza, înscriind în facturile emise în acest sens explicația „prestări servicii conform contract”.

Începând cu data 01.01.2011 conform prevederilor legale menționate anterior x, avea dreptul să realizeze doar serviciile publice destinate asigurării pazei obiectivelor de interes județean.

Astfel, în perioada supusa verificării, x a prestat în baza contractelor încheiate, servicii de paza în beneficiul următoarelor persoane juridice și anume: Consiliul Județean x, Direcția Județeană de Evidența a Persoanelor x, Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului x, Spitalul Clinic Județean de Urgență, Centrul Cultural Județean x și Compania de Apă x.

Quantumul acestora în perioada 01.01.2011-31.07.2014 este în sumă totală de x lei, din care pentru servicii în cuantum de x lei a colectat TVA, iar pentru partea de x lei (anexa nr.1 și anexa nr.2) la raportul de inspecție fiscală, nu a colectat TVA considerând că sunt prestate de o persoană care nu este persoană impozabilă în sensul art.127.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală consideră că, x este o persoană impozabilă pentru toate operațiunile efectuate, au calculat TVA și asupra serviciilor pentru care nu s-a aplicat TVA de către unitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de x lei ( $z \times 0,24$ ) din care x ( $z \times 0,24$ ) aferentă perioadei 01.01.2011-31.12.2012 (anexa nr.1) și x lei ( $z \times 0,24$ ) aferentă perioadei 01.01.2012-31.07.2014 (anexa nr.2) prin aplicarea cotei de baza de 24 % prevăzută de către art.140 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct.23 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei impozabile prevăzuta la art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la data la

care intervine exigibilitatea taxei (la data prestării serviciului pentru perioada 01.01.2011-31.12.2012) respectiv la data încasării contravalorii prestării de servicii efectuate (pentru perioada 01.01.2013-31.07.2014), ca urmare a aplicării sistemului de TVA la încasare, în conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(1) și ale art.134<sup>2</sup> alin.(3) din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În sprijinul aplicării acestui tratament fiscal, organele de inspecție fiscală aduc și răspunsul primit de către Consiliul Județean x din partea Ministerului Finanțelor Publice, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementari Vamale, înscris în adresa nr.670045/24.05.2014 unde se precizează faptul că: "atât din adresa dumneavoastră, cât și din legislația specifică menționată în adresa rezultă faptul că pentru serviciile de paza prestate prin serviciile publice de paza înființate potrivit art.20 și 21 din Legea 371/2004, se încheie contracte cu beneficiarii serviciilor și se încasează de la beneficiari contravaloarea acestora conform contractului.

Deoarece cadrul legal existent permite prestarea serviciilor de paza de mai multe persoane (servicii publice înființate de consilii județene, jandarmi, unități specializate de paza și protecție), rezultă că x trebuie considerată persoana impozabilă în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, pentru a nu se produce distorsiuni concurențiale potrivit prevederilor art.127 alin.(4) din Codul fiscal și pct.3 alin.(9) din normele metodologice".

Organele de inspecție fiscală precizează totodată faptul că, întrucât între Consiliul Județean x și z, există relații de afiliere, în sensul că Consiliul Județean z controlează unitatea verificată, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor desfășurate între cele două entități urmează regulile generale privind exigibilitatea TVA, pe întreaga perioadă verificată, conform prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din controlul efectuat s-a constatat că în perioada verificată instituția efectuează cumpărări de bunuri și servicii pentru nevoile firmei de la furnizori interni plătitori și neplătitori de TVA. În conformitate cu prevederile art.147 alin.(1)-(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea a dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o



coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata."

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru întreaga perioadă controlată x a procedat la calcularea pro-ratei, conform prevederilor art.147, alin.(6) - (9) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în perioada 01.01.2011-31.07.2014 instituția verificată a înscris în evidența contabilă ca și TVA deductibilă suma totală de x lei, taxa dedusă, în mod efectiv prin decont ca urmare a aplicării pro-ratei fiind în aceeași perioadă în sumă de x lei. (anexa nr.7).

Întrucât ca urmare a verificării efectuate organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor realizate de către x, în sensul în care au considerat aceasta unitate drept persoană impozabilă pentru toate operațiunile realizate, rezultă faptul că entitatea verificată are drept de deducere, în condițiile art.145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru totalitatea achizițiilor efectuate, drept pe care îl poate exercita în condițiile stabilite de către art.146, alin.(1) din același act normativ.

Totodată, x aplică sistemul TVA la încasare, (începând cu data de 01.01.2013 și până în prezent) în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, încadrându-se în prevederile art.145 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora: "(1<sup>2</sup>) Dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor 134<sup>2</sup> alin.(3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134<sup>2</sup> alin. (6). Aceste prevederi nu se aplica pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplica taxare inversa potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152<sup>3</sup> alin. (10) sau art. 160."

În perioada 01.01.2011 - 31.07.2014 societatea a achiziționat bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni taxabile de la furnizori interni, justificând suma de TVA deductibilă pe baza documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 și la pct. 46 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pe baza facturilor fiscale emise în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății contravalorii acestora pentru achizițiile efectuate atât de la persoane impozabile care aplica sistemul TVA la încasare cât și de la persoane impozabile care nu aplica sistemul TVA la încasare. S-au verificat, prin sondaj, documentele pe baza cărora s-a efectuat deducerea TVA, inclusiv jurnalele de cumpărări constatându-se următoarele:

În perioada 01.01.2011-31.07.2014 societatea a înscris în jurnalele de cumpărări o taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de x lei, din care a dedus efectiv ca urmare a aplicării pro-ratei suma de x lei. În conformitate cu prevederile art.146, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) ... "pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează sa-i fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează sa-i fie prestate in beneficiul sau de către o persoana impozabila, sa dețină:

- o factura emisă în conformitate cu prevederile art.155 precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoane impozabile obligate la aplicarea sistemului de TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplica sistemul de TVA la încasare.

De asemenea în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal, "factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații...f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare al beneficiarului dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă.

Din verificarea documentelor primare de achiziție (facturi) care au stat la baza întocmirii jurnalelor de cumpărări, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, cu o singura excepție, (facturile emise de către furnizorul de servicii SC x SA), la rubrica privind codul fiscal al beneficiarului, nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al x (x) ci codul fiscal atribuit pentru instituția publică (x).

În vederea aplicării prevederilor art.159 alin.(1) din Codul fiscal și ale pct.81<sup>2</sup> alin (3) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal unde se prevede că "organele de inspecție fiscală vor permite deducerea TVA în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155, alin.(19) din Codul fiscal, sau/si acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar, documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator in conformitate cu prevederile art.159 din Codul fiscal...", organele de inspecție fiscală au solicitat unității verificate punerea la dispoziție a documentelor în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA, care să aibe înscrise codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului. Solicitarea a fost făcută în baza prevederilor art.56 alin.(1) coroborate cu art.106 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform adresei înregistrata la x sub nr.x/03.10.2014 (anexa nr.4).

Prin adresa x nr.x/08.10.2014 (anexa nr.5) a fost comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că entitatea verificată nu poate furniza aceste documente ca urmare a faptului că perioada verificata este întinsă (2011-2014) iar timpul acordat refacerii acestora, este insuficient.

Ca urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de x lei, determinată ca și diferență între suma de x lei - suma dedusa de către societate în perioada verificata ca urmare a aplicării pro-ratei și suma de x lei, reprezentând TVA deductibil înscris în facturile emise de către x SA, documente care respectă prevederile art.155 alin.(19) Cod fiscal, fiind totodată achitate în cadrul perioadei verificate, modul de determinare a acesteia fiind prezentat în anexa nr.7 la prezentul raport de inspecție fiscală.

Astfel, prin deducerea TVA în sumă totală de x lei înscrisă în facturile reprezentând achiziții diverse (de bunuri și servicii) societatea verificată a încălcat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și totodată prevederile pct.46 alin.(1) din H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugata suplimentară în sumă de x lei (anexa nr.6) determinata astfel:

- x lei reprezentând TVA colectat suplimentar ;

- x lei reprezintă TVA stabilit suplimentar ca urmare a respingerii dreptului de deducere, întrucât entitatea a dedus TVA de pe documente care nu conțin informațiile minimale prevăzute de către art. 155 alin.(19) Cod fiscal, și/sau acestea sunt eronate.

Pentru neplata la termen a TVA suplimentară în suma totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei în temeiul art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup>din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Prin contestația formulată, contestatoarea se îndreaptă împotriva deciziei de impunere în prin care s-a stabilit suma totală de x lei, solicitând anularea în totalitate a acesteia, însă aduce critici numai pentru suma totală de x lei, care se compune din suma de x lei reprezentând TVA suplimentar, suma de x lei reprezentând dobânzi de întârziere și suma de x lei reprezentând penalități de întârziere.

Organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.x/31.10.2014, precizează faptul că cuantumul dobânzilor și al penalităților de întârziere, a fost stabilit ținând cont de debitul total stabilit în sarcina unității verificate (x lei), iar dobânzile și penalitățile precizate în contestație de către unitatea verificată sunt mai mici decât cele stabilite prin decizia de impunere atacată, au procedat la recalcularea acestora. Astfel, penalitățile de întârziere aferente sumei de x lei calculate până la data de 17.10.2014 inclusiv, sunt în sumă de x lei iar dobânzile de întârziere determinate până la aceeași data sunt în sumă de x lei (și nu în sumă de x lei, respectiv x lei astfel cum sunt înscrise în contestația formulată de către unitatea verificată).

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei,**

**cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că x este persoană impozabilă în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal și au stabilit în sarcina sa taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei.**

**În fapt**, x a prestat în baza contractelor încheiate, servicii de pază în beneficiul unor obiective de interes județean și anume Consiliul Județean x, Direcția Județeană de Evidența a Persoanelor x, Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului x, Spitalul Clinic Județean de Urgență, Centrul Cultural Județean x și Compania de Apă x.

Cuquantumul acestora în perioada 01.01.2011-31.07.2014 este în sumă totală de x lei, din care societatea consideră ca fiind venituri scutite fără drept de deducere suma de x lei.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că încadrarea în muncă a personalului x nu s-a făcut în baza unor decizii, așa cum prevede Legea nr.188/1999 privind statutul funcționarilor publici, ci s-a făcut pe baza de contracte de muncă și prin urmare aceștia nu desfășoară activități de putere publică.

În condițiile în care salariații unității nu exercita prerogative de putere publică, organele de inspecție fiscală precizează că nici x, în sine nu poate desfășura servicii

publice în regim de putere publică. Ca urmare aceasta unitate nu poate fi considerată o autoritate publică în înțelesul Legii nr.554/2004 contenciosului administrativ.

Organele de inspecție fiscală precizează că aceasta concluzie este întărită și de faptul că unitatea prestează serviciile de pază în baza unor contracte comerciale (contracte de servicii), iar hotărârile Consiliului Județean au rolul de a dispune unităților subordonate realizarea pazei cu o anumită entitate și de a stabili tariful.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că X nu îi sunt aplicabile prevederile art.127 alin.(4) din Codul fiscal, și ar trebui considerată persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că și în situația în care ar considera că x este o instituție publică care desfășoară activitate în calitate de autoritate publică tot trebuie considerată persoană impozabilă în sensul prevederilor legale al TVA din următoarele motive:

Conform prevederilor art.3 alin.(1) din Legea nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor cu modificările și completările ulterioare, Consiliul Județean X, avea dreptul de a decide dacă paza obiectivelor de interes județean menționate anterior se va face cu pază proprie sau pază prin societăți specializate. Acesta a decis ca paza obiectivelor să se realizeze exclusiv cu x, deși de la acea data până în prezent în județul x au existat o serie de societăți specializate de pază și protecție, care au înscris ca obiect principal de activitate codul CAEN 8010 .

Având în vedere că serviciile de pază pentru instituțiile publice menționate anterior pot fi prestate atât de către x, cât și de către diverse alte societăți de pază și protecție, organele de inspecție fiscală au considerat că instituția publică x trebuie considerată persoană impozabilă pentru toate activitățile de pază realizate, indiferent de beneficiarul acestora, pentru a nu se realiza distorsiuni concurențiale. Aceste distorsiuni concurențiale ar proveni din faptul că dacă paza instituțiilor prevăzute în Hotărârea Consiliului Județean 23/2007 și Hotărârea Consiliului Județean 221/2009, s-ar realiza de către societăți de pază și protecție, acestea ar fi obligate să greveze costul serviciilor prestate cu TVA aferentă.

Dacă pentru același tip de serviciu x nu ar fi considerată persoana impozabilă din punct de vedere a TVA, ar putea să realizeze serviciile de pază fără aplicarea TVA, beneficiind astfel de un avantaj concurențial față de ceilalți actori existenți pe piața respectivă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție au considerat că x este persoană impozabilă pentru toate activitățile de pază realizate, indiferent de beneficiarii acestora, conform art.127 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de x lei, ( $z \times 0,24$ ) din care z ( $z \times 0,24$ ) aferentă perioadei 01.01.2011-31.12.2012 și z lei ( $z \times 0,24$ ) aferentă perioadei 01.01.2012-31.07.2014 prin aplicarea cotei de baza de 24 % prevăzută de către art. 140 alin.(1) din același act normativ, respectiv pct.23 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei impozabile prevăzută la art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la data la care intervine exigibilitatea TVA (la data prestării serviciului pentru perioada 01.01.2011-31.12.2012) respectiv la data încasării contravalorii prestării de servicii efectuate (pentru perioada 01.01.2013-31.07.2014), ca urmare a aplicării sistemului de TVA la încasare.

Pentru neplata la termen a TVA suplimentară în suma totală de z lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de z lei și penalități de întârziere în sumă de z lei în temeiul art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup>din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 127 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.

[...]

(4) Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6).

Potrivit prevederilor art.2 alin.(1) lit.b) și lit.r) din Legea nr.554/2004 contenciosului administrativ:

“Semnificația unor termeni

(1) În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

b) autoritate publică - orice organ de stat sau al unităților administrativ-teritoriale care acționează, în regim de putere publică, pentru satisfacerea unui interes legitim public; sunt asimilate autorităților publice, în sensul prezentei legi, persoanele juridice de drept privat care, potrivit legii, au obținut statut de utilitate publică sau sunt autorizate să presteze un serviciu public, în regim de putere publică;

[...]

r) interes legitim public - interesul care vizează ordinea de drept și democrația constituțională, garantarea drepturilor, libertăților și îndatoririlor fundamentale ale cetățenilor, satisfacerea nevoilor comunitare, realizarea competenței autorităților publice; „

De asemenea, potrivit Legii nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publicii, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

Art. 2

“(1) Funcția publică reprezintă ansamblul atribuțiilor și responsabilităților, stabilite în temeiul legii, în scopul realizării prerogativelor de putere publică de către administrația publică centrală, administrația publică locală și autoritățile administrative autonome.

[...]

(3) Activitățile desfășurate de funcționarii publici, care implică exercitarea prerogativelor de putere publică, sunt următoarele:

a) punerea în executare a legilor și a celorlalte acte normative;

b) elaborarea proiectelor de acte normative și a altor reglementări specifice autorității sau instituției publice, precum și asigurarea avizării acestora;

c) elaborarea proiectelor politicilor și strategiilor, a programelor, a studiilor, analizelor și statisticilor necesare realizării și implementării politicilor publice, precum și a documentației necesare executării legilor, în vederea realizării competenței autorității sau instituției publice;

- d) consilierea, controlul și auditul public intern;
- e) gestionarea resurselor umane și a resurselor financiare;
- f) colectarea creanțelor bugetare;
- g) reprezentarea intereselor autorității sau instituției publice în raporturile acesteia cu persoane fizice sau juridice de drept public sau privat, din țară și străinătate, în limita competențelor stabilite de conducătorul autorității sau instituției publice, precum și reprezentarea în justiție a autorității sau instituției publice în care își desfășoară activitatea;
- h) realizarea de activități în conformitate cu strategia de informatizare a administrației publice.”

#### Art. 6

“Prevederile prezentei legi nu se aplică:

- a) personalului contractual salariat din aparatul propriu al autorităților și instituțiilor publice, care desfășoară activități de secretariat, administrative, protocol, gospodărire, întreținere-reparații și de deservire, pază, precum și altor categorii de personal care nu exercită prerogative de putere publică. Persoanele care ocupă aceste funcții nu au calitatea de funcționar public și li se aplică legislația muncii;”

Având în vedere prevederile legale sus invocate se reține că funcția publică reprezintă ansamblul atribuțiilor și responsabilităților, stabilite în temeiul legii, în scopul realizării prerogativelor de putere publică de către administrația publică centrală, administrația publică locală și autoritățile administrative autonome; activitățile desfășurate de funcționarii publici care exercită prerogative de putere publică sunt cele prevăzute expres, iar aceștia sunt numiți în funcția publică în baza unor decizii.

În cazul în speță, se reține că dacă salariații z prestau servicii care necesitau exercitarea prerogativelor de putere publică, aceștia trebuiau să fie numiți în funcție conform prevederilor legale sus enunțate în baza unor decizii. Însă, încadrarea în muncă a personalului s-a făcut pe bază de contracte de muncă, rezultând astfel că salariații nu exercitau prerogative de putere publică.

În condițiile în care salariații z nu exercită prerogative de putere publică, nici aceasta, în sine nu poate desfășura servicii publice în regim de putere publică. Ca urmare se reține că, contestatoarea nu poate fi considerată o autoritate publică în înțelesul Legii nr.554/2004 contenciosului administrativ.

Mai mult, se reține faptul că z prestează servicii de pază în baza unor contracte comerciale (contracte de servicii), iar hotărârile Consiliului Județean au rolul de a dispune unităților subordonate realizarea pazei cu o anumită entitate și de a stabili tariful.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că z nu îi sunt aplicabile prevederile art.127 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și trebuie considerată persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că și în condițiile în care organele de inspecție fiscală ar fi considerat că z este o instituție publică, care desfășoară activitate de autoritate publică, aceasta tot trebuie considerată persoană impozabilă, având în vedere următoarele prevederi legale:

Prevederile Legii nr.371/2004 privind înființarea, organizarea și funcționarea Poliției Comunitare, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

#### Art.20

„(1) Consiliile județene pot înființa, în condițiile legii, servicii publice destinate asigurării pazei obiectivelor de interes județean.

(2) Patrimoniul Corpului gardienilor publici se preia, în condițiile legii, de consiliile județene, respectiv de Consiliul General al Municipiului București.

(3) Consiliile județene și Consiliul General al Municipiului București repartizează până la data de 30 noiembrie 2005 patrimoniul prevăzut la alin.(2) autorităților administrației publice locale pentru înființarea Poliției Comunitare din unitatea administrativ-teritorială proprie și serviciilor publice înființate potrivit alin. (1).”

#### Art.21

„(1) Drepturile și obligațiile născute din contractele încheiate de corpurile gardienilor publici se preiau de Poliția Comunitară sau, după caz, de serviciile publice prevăzute la art. 20 alin.(1), cu acordul beneficiarilor activităților prestate de personalul acestor corpuri.

(2) Continuarea activităților desfășurate de personalul fostelor corpuri ale gardienilor publici, în exercitarea obligațiilor rezultate din contractele prevăzute la alin. (1), se asigură de către personalul contractual încadrat în condițiile prezentei legi, la Poliția Comunitară.

(3) Contractele prevăzute la alin.(1), care au ca obiect asigurarea pazei altor bunuri și obiective decât cele prevăzute la art.1 alin.(1) și art.2 alin.(1), nu mai pot fi prelungite sau reînnoite de către Poliția Comunitară după expirarea termenelor pentru care au fost încheiate.”

De asemenea, Legea nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecției persoanelor, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

#### Art. 1

„(1) Paza și protecția sunt activități desfășurate prin forțe și mijloace specifice, în scopul asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și a protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea.

(2) Paza și protecția se realizează prin forțe și mijloace militare sau civile, de către instituțiile specializate ale autorităților administrației publice, sau în regim privat, de către proprietarii sau deținătorii obiectivelor, bunurilor sau valorilor, precum și de către societățile specializate de pază și protecție.

#### Art. 2.

(1) Ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, regiile autonome, companiile și societățile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile comerciale, indiferent de natura capitalului social, precum și alte organizații care dețin bunuri ori valori cu orice titlu, denumite în prezenta lege unități, sunt obligate să asigure paza acestora.”

#### Art.3

(1) În funcție de importanța, specificul și valoarea bunurilor pe care le dețin, conducătorii unităților prevăzute la art.2 alin.(1), cu sprijinul de specialitate al poliției, pentru sistemele civile de paza, sau al jandarmeriei, pentru cele militare, stabilesc modalități concrete de organizare și de executare a pazei, după caz, cu efective de jandarmi, paza cu gardieni publici, paza proprie sau paza prin societăți specializate.”

Având în vedere prevederile legale invocate, se reține că paza și protecția obiectivelor, bunurilor și valorilor se realizează prin forțe și mijloace militare sau civile, de către instituțiile specializate ale autorităților administrației publice, sau în regim privat, de către proprietarii sau deținătorii obiectivelor, bunurilor sau valorilor, precum și de către societățile specializate de pază și protecție.

De asemenea, rezultă că, consiliile județene pot înființa, în condițiile legii, servicii publice destinate asigurării pazei obiectivelor de interes județean, care preiau drepturile și obligațiile născute din contracte încheiate de corpurile gardienilor public, cu acordul beneficiarilor activităților prestate de personalul acestor corpuri.

Totodată, prevederilor pct.3 alin.(9) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(9) În sensul art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.”

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate, este considerată persoană impozabilă și obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, orice instituție publică care desfășoară activități economice, chiar și în situația în care activitățile respective sunt efectuate în calitate de autoritate publică, dacă tratarea instituției publice ca persoana neimpozabilă ar conduce la distorsiuni concurențiale ori activitățile sunt desfășurate în aceleași condiții legale aplicabile operatorilor economici.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, serviciile de pază pentru instituțiile publice menționate în Hotărârea Consiliului Județean 23/2007 și în Hotărârea Consiliului Județean 221/2009 prestate în baza și în conformitate cu contractele de prestări servicii de pază, pot fi efectuate atât de către x, cât și de către diverse alte societăți de pază și protecție.

Astfel, se reține că instituția publică x trebuie considerată persoană impozabilă pentru toate activitățile de pază realizate, indiferent de beneficiarul acestora, pentru a nu se realiza distorsiuni concurențiale. Aceste distorsiuni concurențiale ar proveni din faptul că dacă paza instituțiilor prevăzute în Hotărârea Consiliului Județean 23/2007 și Hotărârea Consiliului Județean 221/2009, s-ar realiza de către societăți de pază și protecție, acestea ar fi obligate să greveze costul serviciilor prestate cu TVA aferentă. Dacă pentru același tip de serviciu x nu ar fi considerată persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, ar putea să realizeze serviciile de paza fără aplicarea TVA, beneficiind astfel de un avantaj concurențial față de ceilalți competitori existenți pe piața respectivă.

Prin Hotărârea Consiliului Județean x nr.x/31.01.2007 a fost stabilită lista obiectivelor de interes județean la care x avea obligația asigurării serviciului public de pază, alături de alte instituții publice, printre care și Compania de Apă X-societate pe acțiuni, companie în care Consiliul Județean x deține majoritatea capitalului social.

Se reține că, în cazul în speță, deși din punct de vedere al modului în care atribuirea serviciului și stabilirea tarifului a fost făcută, (prin Hotărâri de Consiliu Județean) nu există din acest punct de vedere nicio diferență între aceasta și celelalte instituții publice, raporturile comerciale stabilite între x și Compania de Apă x sau desfășurat, la fel ca și în cazul celorlalte instituții, pe baza de contract de prestări de servicii.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală precizează că x a facturat prestațiile de servicii de paza efectuate în beneficiul Companiei de Apă x cu TVA, pe parcursul



întregii perioade verificate 01.01.2011-31.07.2014, fără a fi vreo diferență de atribuire sau de între aceasta și celelalte instituții publice.

Având în vedere cele prezentate se reține că x trebuie considerată persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru toate operațiunile efectuate.

În susținerea aplicării acestui tratament fiscal, este și răspunsul primit de Consiliul Județean Arad din partea Ministerului Finanțelor Publice, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementari Vamale, înscris în adresa nr.670045/24.05.2014 (anexat la dosarul cauzei) unde se precizează faptul că "atât din adresa dumneavoastră, cât și din legislația specifică menționată în adresa rezultă faptul că pentru serviciile de pază prestate prin serviciile publice de paza înființate potrivit art.20 și 21 din Legea nr.371/2004, se încheie contracte cu beneficiarii serviciilor și se încasează de la beneficiari contravaloarea acestora conform contractului. Deoarece cadrul legal existent permite prestarea serviciilor de paza de mai multe persoane (servicii publice înființate de consilii județene, jandarmi, unități specializate de paza și protecție), rezultă că x trebuie considerată persoana impozabilă în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, pentru a nu se produce distorsiuni concurențiale potrivit prevederilor art.127 alin.(4) din Codul fiscal și pct.3 alin.(9) din normele metodologice".

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat că x este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că, aceasta datorează și suma de x lei (z lei + z lei) cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Referitor la invocarea în susținere a Deciziei nr.802/31.03.2014 pronunțată de Curtea de Apel Oradea, definitivă și irevocabilă, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.z/31.10.2014 precizează că: „obiectul contestației este regimul TVA aplicabil prestării de către o instituție publică a serviciului public de administrare a parcarilor. Precizăm ca serviciul public este definit conform art.2, lit.m) din Legea nr.554/ 2004 - Legea contenciosului administrativ ca fiind activitatea organizată sau, după caz, autorizată de o autoritate publică, în scopul satisfacerii unui interes legitim public .

În cazul z, organele de inspecție fiscală au analizat regimul TVA aplicabil pentru serviciile de paza realizate de z pentru instituții publice, servicii care nu se încadrează ca fiind servicii publice definite conform art.2, lit. m) din Legea nr.554/2004 - Legea contenciosului administrative, ele nefiind realizate în scopul satisfacerii unui interes legitim public, ci în scopul obținerii unor avantaje financiare, conform contractelor încheiate în acest sens. De asemenea facem precizarea că x se finanțează integral din fonduri proprii nebeneficiind de alocații bugetare ca și în cazul altor instituții care desfășoară activități de interes legitim public.”

Argumentele contestatoarei aduse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.z/17.10.2014 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x/17.10.2014.

**2. Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și x lei reprezentând accesorii aferente,**

**cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă se poate pronunța pe fond asupra obligației fiscale de plată sus menționate, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei drept de deducere pentru suma de x lei, întrucât documentele care au stat la baza exercitării acestui drept nu îndeplineau condițiile de forma prevăzute de către art.155, alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nici nu au fost corectate de către aceasta în timpul controlului.

Pentru diferența de TVA în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată x a înțeles să conteste în totalitate decizia de impunere, care include și diferența de TVA în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei, dar nu a adus niciun argument în susținerea cauzei.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

Forma și conținutul contestației

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; „

De asemenea, sunt incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, care precizează:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

iar la pct. 11.1 din același act normativ:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Având în vedere cele anterior reținute, faptul ca contestatoarea nu aduce niciun argument și nu depune niciun document de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, contestația x urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru căpătul de cerere privind TVA în suma de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/17.10.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/17.10.2014 pentru suma totală de x lei reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/17.10.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/17.10.2014 pentru suma totală de x lei reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

Prezenta decizie se comunică la :

- x
- A.J.F.P.x - Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

**x**