

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. ____ / ____ 2007

*privind solutionarea contestatiei formulata de **S***

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, Directia controlului fiscal asupra contestatiei formulata de **S**.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 08.12.2006 intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de inspectie fiscala la data de 06.12.2006 si are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, contestatoarea solicita si suspendarea executarii obligatiilor stabilite prin decizia de impunere din 08.12.2006 pe perioada solutionarii contestatiei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data emiterii deciziei de impunere, respectiv 08.12.2006 primita de societate la data de 12.12.2006, asa cum rezulta din adresa din 08.12.2006 anexata la dosar si data la care contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice respectiv 08.01.2007, conform stampilei acestei institutii.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S** precizeaza ca **C** a fost infiintat si functioneaza in baza Legii nr. 26/1993 si a Regulamentului de organizare si functionare aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 518/1993 si ca atare **C** este institutie publica.

Activitatea **C** consta in asigurarea pazei, a ordinii si linistii publice. Deci, gardianul public nu este doar un agent de paza, el fiind investit cu autoritate publica.

In legatura cu evidenta contabila a **C**, aceasta este tinuta conform Planului de conturi general pentru institutiile publice, situatia financiara este prezentata trimestrial in Darea de seama a unitatilor administrativ teritoriale.

Inca de la infiintare, institutia gardienilor publici a fost tratata ca institutie publica neimpozabila fiind exceptata de la plata taxei pe valoarea adaugata deoarece desfasoara activitati de ordine publica si nu are drept scop obtinerea unui profit, ci de paza a bunurilor, de aparare a ordinii si linistii publice, a vietii si integritatii persoanelor iar prin Decizia comisiei centrale fiscale nr. 4/1994 si prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 se precizeaza ca nu sunt supuse impozitarii taxei pe valoarea adaugata institutiile publice pentru activitati de ordine publica.

De la infiintare si pana in prezent, C nu a participat la nicio licitatie in vederea incheierii unui contract de paza si ordine publica, situatie care exclude existenta elementului concurential. De altfel, organele de inspectie fiscala nu au stabilit ca institutia ar fi produs distorsiuni concurentiale prin participarea la licitatii concurand in acest fel societatile private de paza si protectie, astfel ca producerea distorsiunilor concurentiale nu a fost probata.

Totodata, niciun C din tara, din cele 42 existente nu a incasat si deci nu a platit taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile de paza si ordine prestate, fapt pentru care in situatia impozitarii institutiei, aceasta ar fi supusa unui tratament inegal, discriminator.

S este continuatorul C prin preluarea drepturilor si obligatiilor nascute din contractele incheiate. Aceste datorii si obligatii curg in continuare pana in momentul in care beneficiarii isi exprima dorinta de a rezilia contractele incheiate cu specificatia ca statutul de institutie publica care presteaza servicii de paza si ordine publica conform HCJ ramane in continuare.

In sprijinul celor de mai sus, vine si sentinta Curtii de Apel definitiva si irevocabila care da castig de cauza C in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca beneficiarii serviciilor prestate sunt cu o singura exceptie persoane juridice inregistrate ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, inscrierea taxei pe valoarea adaugata in facturile emise ar fi dus implicit la diminuarea obligatiei de plata pe care acestia o aveau fata de bugetul de stat.

Institutia a primit la data de 01.07.2005 din partea Curtii de Conturi a Romaniei, Directia de control financiar ulterior "Descarcarea de gestiune" conform inchirierii completului din 01.07.2005.

Totodata, se solicita si suspendarea executarii masurilor executorii luate in baza procesului verbal de control.

II. Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, incheiat la data de 06.12.2006 de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal s-au constatat urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: ianuarie 2001 - septembrie 2005

Incepand cu data de 01.03.2001, **S** datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate de paza conform prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, Legii nr. 345/2002 si Legii nr. 571/2003, plafonul fiind depasit.

In judet sunt si alti operatori economici care presteaza servicii similare si care sunt inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, astfel ca se creeaza distorsiuni concurentiale.

Prin urmare, **S** datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru veniturile realizate ca urmare a serviciilor prestate in intreaga perioada supusa controlului, altele decat cele in favoarea institutiilor publice, prin care se asigura ordinea si linistea publica.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala incidente in perioada verificata, se retine:

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru veniturile realizate ca urmare a serviciilor prestate, respectiv servicii de paza si protectie, altele decat cele in favoarea institutiilor publice, **S datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care aceasta activitate este desfasurata si de alti agenti economici, aspect ce ar conduce la distorsiuni concurentiale.**

Perioada supusa verificarii: ianuarie 2001 - septembrie 2005

In fapt, **S** realizeaza venituri din prestari de servicii de paza si protectie pe baza de contracte incheiate cu diversi agenti economici.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca **S** avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata

odata cu depasirea plafonului de 5.000 lei prevazut la art. 6 lit. k 11 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada ianuarie 2001 - mai 2002.

Avand in vedere ca in luna ianuarie 2001 veniturile realizate in baza facturilor emise catre alte persoane juridice decat institutiile publice au fost in suma de x lei, inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata trebuia facuta in termen de 15 zile de la data depasirii plafonului, respectiv pana la data de 15.02.2001 iar atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata se face cu data de intai a lunii urmatoare, respectiv cu data de 01.03.2001.

De asemenea, pentru perioada iunie 2002 - decembrie 2003, **S** avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata odata cu depasirea plafonului de 150.000 lei prevazut la art. 9 alin. (3) si (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata iar pentru perioada ianuarie 2004 - septembrie 2005, **S** avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata odata cu depasirea plafonului de 200.000 lei prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus, prin actul de control contestat, s-a constatat faptul ca incepand cu data de 01.03.2001, **S** datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru activitatea de paza si protectie intrucat in judet sunt si alti operatori economici care desfasoara astfel de activitati, creandu-se, astfel distorsiuni concurentiale.

In drept, in perioada ianuarie 2001 - mai 2002, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 3 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza:

"Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de:[...]

d) instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive;[...]

Contribuabilii prevăzuți la alin. 1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent."

Pentru perioada iunie 2002 - decembrie 2003 spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 2 alin. (4) si (5) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care stipuleaza:

“(4) Instituțiile publice nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, culturale, sportive, de ordine publică, de apărare și siguranța statului, pe care le desfășoară în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități percep taxe, redevențe, cotizații sau onorarii.

(5) Instituțiile publice sunt considerate persoane impozabile pentru operațiunile efectuate, inclusiv cele prevăzute la alin. (4), în cazurile în care tratarea lor ca persoane neimpozabile pentru aceste operațiuni conduce la distorsiuni concurențiale.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare de la data de 01.01.2004, care la art. 127 alin. (4) și alin. (5) prevede:

“(4) Cu excepția celor prevăzute la alin. (5) și (6), 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.

(5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale.”

Din analiza constatarilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că în județ există și alți operatori economici care desfășoară astfel de activități de pază și protecție, creându-se astfel, distorsiuni concurențiale.

Astfel, pct. 2.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din ordonanța de urgență intră în sferă de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt:[...]

e) prestări de servicii.

Pentru operațiunile impozabile de natură celor menționate mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției - magazin, hotel, atelier, gospodărie-anexă -, prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate.

Subunităților respective li se atribuie cod fiscal de plătitor de taxă pe valoarea adăugată potrivit procedurii prevăzute la art. 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 82/1998 privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe, aprobată prin Legea nr. 228/1998.

Art. 2 alin. (4) lit. (b) și (c) din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

“(4) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru: [...]

b) activitățile prevăzute la art. 2 alin. (4) din lege, care conduc la distorsiuni concurențiale în situația în care instituțiile publice nu ar fi tratate ca persoane impozabile pentru aceste operațiuni, chiar dacă sunt efectuate în calitate de autoritate publică. Când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de aceștia nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, fata de ceilalți operatori economici care sunt obligați să greveze contravaloarea livrarilor de bunuri și/sau a prestarilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată, rezulta distorsiuni concurențiale;

c) alte activități efectuate în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică.[...]”

La art. 127 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede faptul ca:

”Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică, precum și pentru activitățile următoare:

- a) telecomunicații;
- b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- c) transport de bunuri și de persoane;
- d) servicii prestate de porturi și aeroporturi;
- e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- f) activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- g) depozitarea;
- h) activitățile organelor de publicitate comercială;
- i) activitățile agențiilor de călătorie;

j) activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare."

Iar la pct. 3 alin. (3) și alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează:

“(3) Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, distorsiuni de concurență rezulta atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de aceștia nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, față de ceilalți operatori economici care sunt obligați să greveze contravaloarea livrarilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată.

(4) În situația în care instituțiile publice desfășoară activități de natură celor prevăzute la art. 127 alin. (5) și (6) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate fi considerată instituția publică în ansamblu sau, în funcție de natura activității desfășurate, numai partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, precum și faptul că serviciile prestate sunt efectuate și de alte societăți comerciale platitoare de taxă pe valoarea adăugată, care desfășoară activități de pază se reține că activitatea de pază desfășurată de **S** este operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată chiar dacă activitatea este efectuată în calitate de autoritate publică întrucât ar crea distorsiuni concurențiale dacă contestația ar beneficia de un tratament preferențial din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Se reține totodată că textele cuprinse în actele normative menționate nu instituie obligativitatea demonstrării distorsiunii concurențiale, fiind suficientă pentru impozitarea activităților instituțiilor publice cu taxă pe valoarea adăugată condiția desfășurării respectivelor activități de mai mulți operatori economici iar unde legea nu distinge nici cel care o aplică nu poate distinge.

În același sens s-a exprimat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală legislație impozite indirecte, care prin adresa din 22.09.2006, precizează că "[...] pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții ca și cele aplicabile operatorilor economici, corpurile gardienilor publici sunt persoane impozabile.[...] Identificarea operațiunilor impozabile se face în baza actelor normative și a dispozițiilor acestora de către persoanele impozabile în cauză, respectiv corpurile de gardieni publici reorganizate

incepand cu 01 ianuarie 2005 ca servicii publice locale, precum si de catre organele fiscale cu ocazia verificarilor efectuate."

Totodata, prin adresa mentionata mai sus se precizeaza ca se considera persoana impozabila conform art. 127 alin. (5) si (6) din Codul fiscal "pentru serviciile de paza a obiectivelor asigurate contra cost, pe baza de contracte de prestari de servicii incheiate cu beneficiarii serviciilor prestate, intrucat sunt servicii care se efectueaza de mai multi operatori economici, in aceleasi conditii legale ca si cele aplicabile acestora si ca urmare tratarea lor diferita din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ar produce distorsiuni concurentiale."

Mai mult, prin adresa din 23.10.2006, anexata la dosarul cauzei, Consiliul Concurentei, Directia monitorizare teritoriala, precizeaza ca se efectueaza activitate de paza in calitate de autoritate publica numai atunci cand se presteaza activitatea respectiva la obiective care fac parte din domeniul public si privat al judetului. Prestatiile care se adreseaza altor entitati, respectiv persoane fizice sau juridice, care nu se incadreaza in conditia de mai sus, intra sub incidenta Codului fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S** pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei potrivit careia **S** este institutie publica exceptata de la plata taxei pe valoarea adaugata, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei intrucat prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie au aplicat taxa pe valoarea adaugata pentru veniturile realizate ca urmare a serviciilor prestate, altele decat cele in favoarea institutiilor publice prin care se asigura ordinea si linistea publica.

Referitor la documentele anexate de contestatoare in sustinerea contestatiei, respectiv sentinta Curtii de Apel, existenta in copie la dosarul cauzei, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat nu reprezinta autoritate de lucru judecat, neexistand identitate de parti si obiect in conformitate cu art. 163 din Codul de procedura civila.

2. In ceea ce priveste suma reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilite prin Decizia de impunere din 08.12.2006 care are la baza raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 06.12.2006, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

3. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in speta Decizia de impunere din 08.12.2006, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, **S** a solicitat suspendarea executarii Deciziei de impunere din 08.12.2006.

In drept, sunt incidente prevederile art. 185 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata de Ordonanta Guvernului nr.35/2006, potrivit carora:

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20% din cuantumul sumei contestate[...]."

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, se precizeaza:

(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, o data cu sesizarea, în conditiile art.7, a autoritatii publice care a emis actul, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ pâna la pronuntarea instantei de fond.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta, cu citarea partilor."

Se retine ca **S** a depus contestatia la Directia generala a finantelor publice, la data de 08.01.2007, ulterior datei de 07.09.2006, data intrarii in vigoare a Ordonantei Guvernului nr.35/2006, astfel cum se prevede la articolul 2 din actul normativ mai sus invocat.

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, principiul de drept al aplicarii imediate a legii noi, cererea societatii contestatoare de suspendare a executarii Deciziei de impunere din 08.12.2006 emisa de Directia generala a finantelor publice intra sub incidenta prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate investi cu solutionarea cererii formulata de **S**, neavand competenta materiala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 3 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 2 alin. (4) si (5) din Legea nr. 345/2002, art. 127 din Legea nr. 571/2003 coroborate cu cele ale art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S** pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. In ceea ce priveste cererea de suspendare a executarii Deciziei de impunere din 08.12.2006 formulata de **S**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea acesteia, competenta revenind instantei judecatoresti.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.