**MINISTERUL FINANŢELOR PUBLICE**
**AGENŢIA NAŢIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**
**DIRECŢIA GENERALĂ A FINANŢELOR PUBLICE MUREŞ**

# DECIZIA nr. 77/26.05.2006

Direcţia Generală a Finanţelor Publice ... a fost sesizată de către ..., ***cu sediul în*** ..., prin contestaţia înregistrată sub nr. ..., asupra procesului-verbal de control nr. ... încheiat de organele de specialitate ale D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecţie Fiscală.

Prin Decizia nr. ..., D.G.F.P. ... a respins contestaţia ca nedepusă în termenul legal.

Cu adresa nr. ..., Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P. ... a comunicat faptul ca, prin Sentinţa civilă nr. ..., pronunţată de Tribunalul ... în dosarul nr. ..., rămasă definitivă şi irevocabilă prin Decizia nr. ... pronunţată de ... s-a admis acţiunea introdusă de ..., şi s-a hotărât anularea Deciziei nr. ... emisă de D.G.F.P. ... şi soluţionarea contestaţiei înregistrată sub nr. ....

Suma contestată este de **... lei noi** (... lei vechi) reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Potrivit art. 179 alin. (1) lit. a) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003, republicată, soluţionarea contestaţiei este în competenţa organelor specializate din cadrul Direcţiei Generale a Finanţelor Publice ...

**A)** În contestaţia înregistrată la D.G.F.P. Mureş sub nr. ..., petenta invocă următoarele:

- organul de control a interpretat în mod eronat cererea de restituire de T.V.A. pe trim. III 2004, formulată în temeiul art. 143, alin. (1), lit. l) din Legea nr. 571/2003 şi Ordinul ministrului finanţelor publice nr.141/2004, prin faptul că ... nu îndeplineşte cumulativ condiţiile prevăzute (lipsa calităţii sale de beneficiar) pentru lucrarea finanţată. Potrivit art. 3, alin. (3) din "Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii finanţate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale şi de organizaţii nonprofit şi de caritate din străinătate şi din ţară, inclusiv din donaţii ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal", aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.141/2004, se consideră beneficiar al fondurilor unitatea care gestionează fondurile respective şi nu beneficiarul lucrării;
- este beneficiarul sumei de ... USD, primită în baza contractului ... din partea Organizaţiei ... pentru acoperirea cheltuielilor de funcţionare a filialei şi pentru organizarea inspecţiei de şantier, supravegherea de construcţii aferente Campusului Universitar ... din cadrul ...;
- conform statutului care prevede că scopul filialei este pregătirea, organizarea, supravegherea executării construcţiei Campusului Universitar... din cadrul ..., în calitate de mandatar al ..., în nume propriu a încheiat contractele de prestări servicii cu S.C. ... S.R.L. - ..., S.C. ... şi S.F.E.I...., societăţi care au prestat servicii pentru aceasta şi care nu au nici o legătură cu antreprenorul general S.C. ... S.A. din ...;

- este gestionarul unei părţi din fondurile alocate, având calitatea de a contracta în nume propriu servicii pentru realizarea obiectivului propus (conform contractului de mandat).

B) Faţă de aspectele contestate se reţine că inspecţia fiscală efectuată de organele de control ale D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecţie Fiscală, în urma căreia a fost întocmit procesul-verbal de control nr. ..., a avut ca obiectiv verificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii finanţate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale şi de organizaţii nonprofit şi de caritate din strainătate şi din ţară, inclusiv din donaţii ale persoanelor fizice, în sumă de ... lei noi (... lei vechi), pentru care s-a solicitat restituirea prin cererea aferentă trim. II 2004, depusă la Administraţia Finanţelor Publice ... sub nr. ....

Obiectivele, prevăzute în acorduri prin contractul de mandat încheiat la data de ... între ... şi Filiala ... sunt asigurarea funcţionării biroului de investiţii a filialei, a cheltuielilor ocazionate de organizarea inspecţiei de şantier şi altor cheltuieli privind investiţia "Campus Universitar ...", fiind destinate unor scopuri cu caracter educativ.

Finanţarea executării obiectivului de investiţii a fost asigurată de ..., în baza contractelor de finanţare nr. ... şi ...

S-a stabilit că ... Filiala .... nu este în drept la restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă trim. II 2004 în sumă de ... **lei noi**, aferentă serviciilor prestate de terţi (inspecţie de şantier, coordonarea investiţiei precum şi verificarea instalaţiei electrice pentru realizarea obiectivului de investiţii "Campus Universitar ...") aferente contractelor nr. ... şi nr. .... S-a reţinut că Filiala Tg... nu este beneficiarul fondurilor nerambursabile privind realizarea investiţiei "Campus Universitar..." beneficiarul obiectivului pentru care s-au prestat serviciile este, finanţatorul realizării obiectivului de investiţii fiind Organizaţia ... în baza contractului încheiat între aceasta şi ... (beneficiar şi gestionar al fondurilor), antreprenor general al lucrării fiind S.C. ... S.A. .... În contractul de mandat încheiat la data de ... prin care Fundaţia ... împuterniceşte Filiala ... să o reprezinte în cursul executării contractului de antrepriză, se precizează în mod clar că beneficiarul obiectivului de investiţii este Fundaţia ..... Celelalte societăţi care participă la realizarea acestuia au executat lucrările în subantrepriză, contravaloarea serviciilor executate făcând parte din valoarea totală a investiţiei.

Filiala .. a înregistrat în mod eronat, în contul 231 "Imobilizări în curs", contravaloarea prestărilor de servicii executate de S.C. ... S.R.L. ..., S.C. ... S.R.L. din ... fără a avea, în patrimoniu sau închiriat de la societatea mamă, obiectivul la care s-au prestat serviciile în cauză. Investiţia este în activul Fundaţiei ..., pe numele căreia este eliberată şi autorizaţia de construcţie.

Nu sunt îndeplinite condiţiile cumulative prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, şi la art. 2 din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adãugatã pentru livrãrile de bunuri şi prestãrile de servicii finanţate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale şi de organizaţii nonprofit şi de caritate din străinătate şi din ţară, inclusiv din donaţii ale persoanelor fizice, prevãzutã la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 141/2004.

Potrivit Deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. .... emisă de Administraţia Finanţelor Publice ..., în baza cerererii de restituire pentru trimestrul II

2004, înregistrată la la Administraţia Finanţelor Publice ... sub nr. ... şi a documentaţiei/procesului-verbal de control nr. ..., se stabileşte că T.V.A. solicitată la restituire este de ... lei noi, iar T.V.A. aprobată la restituire este de ... lei noi.

**C)** Având în vedere susţinerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum şi actele normative invocate de contestatoare şi de organele de control, se reţin următoarele :

**Cauza supusă soluţionării este de a stabili dacă Direcţia Generală a Finanţelor Publice ... prin Biroul soluţionare contestaţii, se poate învesti în soluţionarea pe fond a contestaţiei formulată de ... în condiţiile în care este contestat procesul-verbal de control, nefiind contestată şi decizia de restituire care reprezintă actul administrativ fiscal care poate fi contestat în procedura administrativă.**

În fapt, Filiala ... a depus cererea de restituire a taxei pe valoarea adăugată în temeiul art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, înregistrată la Administraţia Finanţelor Publice ... sub nr. ....

D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecţie Fiscală, a întocmit procesul-verbal de control nr. ... ca urmare a verificării scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii finanţate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale şi de organizaţii nonprofit şi de caritate din strainătate şi din ţară, inclusiv din donaţii ale persoanelor fizice, în sumă de în sumă de ... lei noi, pentru care s-a solicitat restituirea prin cererea aferentă trim. II 2004, depusă la Administraţia Finanţelor Publice ... sub nr. ....

Potrivit Deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. ... emisă de Administraţia Finanţelor Publice ..., a cererii de restituire pentru trimestrul II 2004, înregistrată la Administraţia Finanţelor Publice ... sub nr. ... şi a documentaţiei/procesului-verbal de control nr. ..., se stabileşte că T.V.A. solicitată la restituire este de ... lei, iar T.V.A. aprobată la restituire este de ... lei noi.

Contestaţia înregistrată la D.G.F.P. Mureş sub nr. ... este formulată împotriva procesului-verbal de control nr. ... şi are ca obiect suma de **... lei noi** (... lei - ... lei noi).

În drept, art. 3 alin. (1) din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale şi de organizații nonprofit şi de caritate din străinătate şi din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 141/2004, prevede că: "Scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, poate fi realizată prin următoarele modalități:

a) prin restituirea taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 149 alin. (9) din Legea nr. 571/2003, către beneficiarii fondurilor nerambursabile care nu sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată, conform procedurii prevăzute la art. 4; [...]".

Potrivit art. 4 din normele anterior menţionate "(1) Restituirea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 3 alin. (1) lit. a), se efectuează de organele fiscale teritoriale la cererea beneficiarilor.

(2) Cererile de restituire a taxei pe valoarea adăugată se depun la organul fiscal teritorial la care sunt înregistraţi titularii cererii, trimestrial, cel mai târziu până la finele lunii următoare încheierii unui trimestru, şi vor fi însoţite numai de documente aferente cumpărărilor efectuate în trimestrul pentru care se solicită restituirea taxei pe valoarea adăugată. [...]

(5) Soluţionarea cererilor de restituire a taxei pe valoarea adăugată se efectuează pe baza documentaţiei prevăzute la alin. (4) şi a verificărilor efectuate de organele de control fiscal. După verificare se întocmeşte un proces-verbal de control din care să rezulte suma de restituit şi suma neaprobată, cu menţionarea detaliată a motivelor ce au condus la această decizie.

(6) Restituirea taxei pe valoarea adăugată se aprobă de conducătorul unităţii fiscale şi se efectuează către titularul cererii prin Trezoreria Statului".

În conformitate cu dispoziţiile cap. A din "Procedura de soluţionare a cererilor de restituire a taxei pe valoarea adăugată în cazul operaţiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i), j), l) şi m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal" aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 750/2004, cererea, însoţită de documentaţia prevăzută la art. 4 alin. (4) din normele aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 141/2004 se depune la organul fiscal de domiciliu care prin compartimentul de specialitate verifică cererea şi documentaţia depusă de solicitant pe care le transmite compartimentului cu atribuţii de control fiscal, în vederea efectuării verificării, potrivit art. 4 alin. (5) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 141/2004. Verificarea se realizează în baza art. 50 din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003, iar constatările se înscriu în procesul-verbal de control. Compartimentul cu atribuţii de control fiscal transmite cererea, documentaţia şi procesul-verbal de control compartimentului de specialitate. **În baza documentaţiei şi a procesului-verbal de control, compartimentul de specialitate emite Decizia de restituire a T.V.A. şi îl înştiinţează pe solicitant despre modul de soluţionare a cererii, prin transmiterea Deciziei de restituire a T.V.A., însoţită de Nota de compensare şi/sau de restituire.**

Potrivit art. 175 "Posibilitatea de contestare" din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, " (1) Împotriva titlului de creanţă, precum şi împotriva altor **acte administrative fiscale** se poate formula contestaţie potrivit legii. Contestaţia este o cale administrativă de atac şi nu înlătură dreptul la acţiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale **printr-un act administrativ fiscal** sau prin lipsa acestuia, în condiţiile legii.

(2) Este îndreptăţit la contestaţie numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale **printr-un act administrativ fiscal** sau prin lipsa acestuia. [...]".

Totodată, conform art. 176 alin.(2) din ordonanţa anterior menţionată "Obiectul contestaţiei îl constituie numai sumele şi măsurile stabilite şi înscrise de organul fiscal în titlul de creanţă sau **în actul administrativ fiscal atacat,** cu excepţia contestaţiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal".

Referitor la competenţa de soluţionare a contestaţiilor, art. 179 alin. (1) din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003, republicată, prevede: "**Contestaţiile formulate împotriva deciziilor de impunere**, **a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**, precum şi a titlurilor de creanţă privind datoria vamală se soluţionează după cum urmează:

a) contestaţiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuţii, datorie vamală, precum şi accesorii ale acestora, al căror cuantum este sub 5 miliarde lei, se

soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3); [...]”.

Potrivit art. 83 din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,"(1) Impozitele, taxele, contribuţiile şi alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc[...] b) **prin decizie emisă de organul fiscal[...]."**

La art. 86 lit. a) din acelaşi act normativ se precizează: "**Sunt asimilate deciziilor de impunere şi următoarele acte administrative fiscale**: a) **deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată şi <u>deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuţii şi alte venituri ale bugetului general consolidat</u>**; [...]"

Având în vedere prevederile art. 41 coroborat cu art. 83 alin. (1) şi art. 86 din ordonanța guvernului mai sus amintită, Decizia de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. ... este actul administrativ fiscal emis în speţă de organul fiscal teritorial în conformitate cu Procedura de soluţionare a cererilor de restituire a taxei pe valoarea adăugată în cazul operaţiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i), j), l) şi m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 750/2004.

D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecţie Fiscală a întocmit şi transmis Administraţiei Finanţelor Publice ... procesul-verbal de control nr. ..., în conformitate cu prevederile cap. A pct. 5 din procedura aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 750/2004, în vederea emiterii deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată, care este în speţă singurul act administrativ fiscal ce poate fi contestat, în conformitate cu art. 41 coroborat cu art. 84, art. 86, art. 175 şi art. 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Procesul-verbal de control nu este act administrativ fiscal, ci doar un act premergător în care sunt consemnate rezultatele verificării realizate în baza art. 56 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Acesta stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal, aşa cum rezultă din prevederile art. 4 alin. (5) din normele aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 141/2004, respectiv pct. 5 şi pct. 7 din procedura aprobată prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 750/2004.

Prin urmare, neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, procesul-verbal de control nu produce potrivit legii efecte juridice faţă de contribuabilul verificat şi nu stabileşte nici un raport obligaţional între contribuabilul verificat şi bugetul de stat, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare şi, pe cale de consecinţă, de a fi contestat în conformitate cu prevederile Ordonanţei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Întrucât contestaţia înregistrată la Direcţia Generală a Finanţelor Publice ... sub nr. ... este formulată de ***..., cu sediul în ...,*** împotriva procesului-verbal de control nr. ... intocmit de D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecţie Fiscală, prin adresa nr. ... din ..., comunicată la data de .... (potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei), s-a solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la data primirii acesteia să precizeze dacă contestaţia formulată are ca obiect şi Decizia de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. ... emisă de organele de specialitate din cadrul Administraţiei Finanţelor Publice ... Nici în termenul menţionat şi nici până la data emiterii prezentei petenta nu a făcut precizarea solicitată, deşi a fost atenţionată că în această situaţie contestaţia va fi respinsă ca prematur formulată.

În aceste condiţii, se reţine că cercetarea fondului cauzei nu mai este posibilă, în acest sens fiind şi dispoziţiile art. 182 alin. (5) din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: "Organul de soluţionare competent se va pronunţa mai întâi asupra excepţiilor de procedură şi asupra celor de fond iar când se constată că acestea sunt întemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Potrivit pct. 5.1. din Instrucţiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, "Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres şi limitativ de lege", la pct. 13.1. din acelaşi act normativ făcându-se precizarea: "Contestaţia poate fi respinsă ca: [...]

e) prematur formulată, în situaţia în care [...] contribuabilul contestă un act premergător care stă la baza emiterii unui act administrativ fiscal".

Având în vedere prevederile legale anterior precizate, întrucât contestaţia este formulată împotriva procesului-verbal de control nr. ..., care nu este titlu de creanţă şi nici alt tip de act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat potrivit titlului IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale" din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003, republicată, fiind doar un act premergător ce a stat la baza emiterii Deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată, care nu a fost contestată, deşi i-a fost acordată petentei această posibilitate, potrivit adresei nr. ..., urmează a se respinge contestaţia ca prematur formulată.

Conform celor reţinute, în raport cu actele normative enunţate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 179 alin. (1) lit. a) şi art. 180 din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

**D E C I D E**

Respingerea ca prematur formulată a contestaţiei formulate de **...**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureş, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**