

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr. 6/2005/25.05.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de către ..., cu sediul în ..., prin contestația înregistrată sub nr. ..., asupra procesului-verbal de control nr. ... încheiat de organele de specialitate ale D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală.

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

Potrivit art. 179 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, soluționarea contestației este în competența organelor specializate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. ... 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 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr.141/2004, prin faptul că ... nu îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute (lipsa calității sale de beneficiar) pentru lucrarea finanțată. Potrivit art.3, alin.(3) din "Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și 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 finanțelor publice nr.141/2004, se consideră beneficiar al fondurilor unitatea care gestionează fondurile respective și nu beneficiarul lucrării;

- este beneficiarul sumei de ... USD, primită în baza contractului ... din partea Organizației ... pentru acoperirea cheltuielilor de funcționare a filialei și pentru organizarea inspecției de șantier, supravegherea de construcții aferente Campusului Universitar ... din ... din cadrul;

- conform statutului care prevede că scopul filialei este pregătirea, organizarea, supravegherea executării construcției Campusului Universitar ... din ... din cadrul ..., în nume propriu a încheiat contractele de prestări servicii cu S.C. ... S.R.L...., S.C. ... și S.F.E.I...., societăți care nu au nici o legătură cu antreprenorul general S.C. ... S.A. din ...;

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

B) Față de aspectele contestate se reține că inspecția fiscală efectuată de organele de control ale D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție 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 și prestările de servicii

finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice în sumă de... lei noi, pentru care s-a solicitat restituirea prin cererea aferentă trim. III 2004, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice ... sub nr. și la Administrația Finanțelor Publice sub nr.

Obiectivele prevăzute în acorduri prin contractul de mandat încheiat la data de ... între ... și Filiala ... sunt asigurarea funcționării biroului de investiții a filialei, a cheltuielilor ocazionate de organizarea inspecției de șantier și alte cheltuieli privind investiția "Campus Universitar ...", fiind destinate unor scopuri cu caracter educativ.

S-a stabilit că ... nu este în drept la restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă trim. III 2004 în sumă de ... **lei noi**, achitată pentru serviciile prestate de S.C. ... S.R.L. în valoare de ... lei noi (factura fiscală nr. ...). Contractul de antrepriză nr. ..., în baza căruia se desfășoară lucrările de construcții a campusului universitar în cauză este încheiat între ..., în calitate de beneficiar, și S.C. ... S.A. ..., în calitate de antreprenor general al lucrării, iar celelalte unități participante la realizarea acestuia sunt executante ale lucrărilor în subantrepriză, contravaloarea serviciilor făcând parte din valoarea totală a investiției. Deoarece Filiala ... este doar mandată să reprezinte această fundație în cursul administrării și executării contractului în baza căruia se desfășoară lucrările de construcții, aceasta nu este beneficiara investiției. S-a reținut că întrucât beneficiarul lucrării este ..., iar finanțarea executării obiectivului de investiții a fost asigurată de Organizația ..., în baza Contractelor de finanțare nr. ... și ... încheiate între aceasta și ..., nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, și la art. 2 din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 141/2004.

Potrivit Deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. ... emisă de Administrația Finanțelor Publice ..., a cererii de restituire pentru trimestrul III 2004 înregistrată la A.F.P. ... sub nr. ... și a documentației/procesului-verbal de control nr. ..., se stabilește 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 susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice ..., prin Biroul soluționare contestații, se poate investi în soluționarea pe fond a contestației formulată de ..., în condițiile în care este contestat procesul-verbal de control, nefiind contestată și decizia de restituire care reprezintă actul administrativ fiscal care poate fi contestat în procedura administrativă.

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

D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală, a întocmit procesul-verbal de control nr. ... ca urmare a verificării scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, în sumă de de ... lei noi, pentru care s-a solicitat restituirea prin cererea aferentă trim. III 2004, depusă la D.G.F.P. ... sub nr. ... și la A.F.P. ... sub nr.

Potrivit Deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. emisă de Administrația Finanțelor Publice ..., a cererii de restituire pentru trimestrul III 2004 înregistrată la A.F.P. ... sub nr. ... și a documentației/procesului-verbal de control nr. ..., se stabilește că T.V.A. solicitată la restituire este de ... lei noi, iar T.V.A. aprobată la restituire este de ... lei noi.

Contestația înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... este formulată împotriva procesului-verbal de control nr. ... și are ca obiect suma de ... **lei noi (... lei noi - ... lei noi)** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În drept, art. 3 alin. (1) din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și 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 finanțelor 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 menționate "(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 înregistrați titularii cererii, trimestrial, cel mai târziu până la finele lunii următoare încheierii unui trimestru, și vor fi însoțite numai de documente aferente cumpărărilor efectuate în trimestrul pentru care se solicită restituirea taxei pe valoarea adăugată. [...]

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

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

În conformitate cu dispozițiile cap. A din "Procedura de soluționare a cererilor de restituire a taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i), j), l) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal" aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 750/2004, cererea, însoțită de documentația prevăzută la art. 4 alin. (4) din

normele aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 141/2004 se depune la organul fiscal de domiciliu care prin compartimentul de specialitate verifică cererea și documentația depusă de solicitant pe care le transmite compartimentului cu atribuții de control fiscal, în vederea efectuării verificării, potrivit art. 4 alin. (5) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 141/2004. Verificarea se realizează în baza art. 50 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, iar constatările se înscriu în procesul-verbal de control. Compartimentul cu atribuții de control fiscal transmite cererea, documentația și procesul-verbal de control compartimentului de specialitate. **În baza documentației și a procesului-verbal de control, compartimentul de specialitate emite Decizia de restituire a T.V.A. și îl înștiințează pe solicitant despre modul de soluționare a cererii, prin transmiterea Deciziei de restituire a T.V.A., însoțită de Nota de compensare și/sau de restituire.**

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

(2) Este îndreptățit la contestație 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 ordonanța anterior menționată "Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau **în actul administrativ fiscal atacat**, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal".

Referitor la competența de soluționare a contestațiilor, art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, prevede: "**Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum 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 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,"(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc[...] b) **prin decizie emisă de organul fiscal**[...]."

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

Având în vedere prevederile art. 41 coroborat cu art. 83 alin. (1) și art. 86 din ordonanța guvernului mai sus amintită, Decizia de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. ... este actul administrativ fiscal emis în speță de organul fiscal teritorial în conformitate cu Procedura de soluționare a cererilor de restituire a taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art.

143 alin. (1) lit. i), j), l) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 750/2004.

D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală a întocmit și transmis Administrației Finanțelor Publice ... procesul-verbal de control nr. ..., în conformitate cu prevederile cap. A pct. 5 din procedura aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 750/2004, în vederea emiterii deciziei de restituire a taxei pe valoarea adăugată, care este în speță singurul act administrativ fiscal ce poate fi contestat, în conformitate cu art. 41 coroborat cu art. 84, art. 86, art. 175 și 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, așa cum rezultă din prevederile art. 4 alin. (5) din normele aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 141/2004, respectiv pct. 5 și pct. 7 din procedura aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 750/2004.

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

Întrucât contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice ... sub nr. ... este formulată de ..., împotriva procesului verbal de control nr. ... întocmit de D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție 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 contestația formulată are ca obiect și Decizia de restituire a taxei pe valoarea adăugată nr. ... emisă de organele de specialitate din cadrul Administrației Finanțelor Publice ... Nici în termenul menționat și nici până la data emiterii prezentei petenta nu a făcut precizarea solicitată, deși a fost atenționată că în această situație contestația va fi respinsă ca prematur formulată.

În aceste condiții, se reține că cercetarea fondului cauzei nu este posibilă, în acest sens fiind și dispozițiile art. 182 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: "Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și 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 Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale 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 și limitativ de lege", la pct. 13.1. din același act normativ făcându-se precizarea: "Contestația poate fi respinsă ca: [...]"

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

Având în vedere prevederile legale anterior precizate, întrucât contestația este formulată împotriva procesului-verbal de control nr. ..., care nu este titlu de

creanță și nici alt tip de act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat potrivit titlului IX “Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din Ordonanța 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, deși i-a fost acordată petentei această posibilitate, potrivit adresei nr. ... din ..., urmează a se respinge contestația ca prematur formulată.

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

D E C I D E :

Respingerea ca prematur formulată a contestației formulate de

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

DIRECTOR EXECUTIV,