**Hot. nr. 24**

**COD A 1036**

Dosar nr... - contestaţie act administrativ fiscal -

R O M A N I A

CURTEA DE APEL .

SECŢIA ..

***Decizia nr..***

Şedinţa publică din .

Preşedinte ..

Judecător COD A 1036

Judecător ..

Grefier ..

Pe rol, judecarea recursului declarat de reclamanta ***SC F SRL,*** cu sediul în sat G comuna G, nr. .. judeţul S reprezentată în mod legal prin administrator A , cu sediul procesual la Cabinet Av. J , str. ... judeţul S, ***împotriva sentinţei nr. . din .. a Tribunalului .. – Secţia .. - dosar nr. .***, intimată-pârâtă fiind Agenţia Naţională de Administrare Fiscală ., cu sediul în municipiul B

Procedura de citare este legal îndeplinită.

La apelul nominal, făcut în şedinţă publică, se prezintă avocat J , pentru reclamanta SC F SRL lipsă fiind reprezentanta intimatei-pârâte Agenţia Naţională de Administrare Fiscală ...

Se face referatul cauzei de către grefierul de şedinţă,care învederează că recurenta, prin cererea de recurs, a solicitat judecarea în lipsă, şi că în procedura de regularizare a cererii recurenta-reclamantă a depus la dosarul cauzei taxă judiciară de timbru în cuantum de 50 lei, iar intimata-pârâtă Agenţia Naţională de Administrare Fiscală ...a depus întâmpinare.

Verificându-şi competenţa, în baza art. 131 din Codul de procedură civilă, instanţa se declară competentă, general, material şi teritorial, conform dispoziţiilor art. 96 pct. 3 Cod de procedură civilă şi art. 483 din acelaşi act normativ, raportat la art. 8 şi 10 alin. 1 şi 3 din Legea nr. 554/2004.

Întrebată fiind, apărătoarea reclamantei precizează că aparţine Curţii de Apel ..competenţa de soluţionare a cauzei, arătând că nu mai are alte cereri de probe şi că nu înţelege să invoce alte chestiuni prejudiciale.

Instanţa se declară competentă general, material şi teritorial să judece pricina, în temeiul dispoziţiilor art. 96 pct. 3 Cod de procedură civilă şi art. 483 din acelaşi act normativ, raportat la art. 8 şi 10 alin. 1 şi 3 din Legea nr. 554/2004. Totodată, constatând probatoriul epuizat şi recursul în stare de judecată, acordă cuvântul la dezbateri.

Avocat J , pentru reclamantă, solicită admiterea recursului aşa cum a fost formulat, recurs întemeiat pe dispoziţiile art. 488 pct.8 din Codul de procedură civilă rap. la disp. art. 498 alin. 2, casarea în tot a hotărârii instanţei de fond cu trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiaşi instanţe.

În combaterea recursului pârâtei Agenţia Naţională de Administrare Fiscală ..susţine că în mod greşit instanţa de fond a soluţionat cererea pe excepţia de inadmisibilitate, excepţie care, în opinia sa, nu este dată, şi că atâta timp cât fondul cauzei nu a fost cercetat, se impunea casarea cu trimitere spre rejudecare.

Sub un prim aspect, solicită a se avea în vedere că instanţa de fond, în mod greşit a reţinut că procesul-verbal de control antifraudă nu ar fi un act administrativ în accepţiunea art. 2 alin. 1 lit. c) din Legea contenciosului administrativ. În opinia reclamantei, procesul verbal întocmit de către inspectorii antifraudă este un act administrativ. Pe de altă parte, chiar dacă acest proces-verbal de control nu este un veritabil titlu de creanţă fiscală în accepţiunea art. 41 din Vechiul Cod de Procedură Fiscală, acesta este cenzurabil pe calea contenciosului administrativ, atâta timp cât generează drepturi şi obligaţii în sarcina reclamantei.

Mai mult, arată apărătorul reclamantei că respectarea dreptului la soluţionarea cauzelor într-un termen rezonabil este iluzorie, în condiţiile în care legea internă nu prevede nici un termen în care se poate finaliza controlul antifraudă şi, în general, nici un termen pentru măsurile ulterioare (desfăşurarea unei inspecţii fiscale, soluţionarea dosarului penal, etc). Separat de aceste aspecte, arată că reclamanta justifică tot interesul, respectiv pretenţia de a-i fi verificate pe fond susţinerile legate de nelegalitatea acestui proces – verbal de control antifraudă.

Solicită cheltuieli de judecată reprezentând doar taxa de timbru.

*Declarând dezbaterile închise,*

*După deliberare,*

***C U R T E A,***

Asupra recursului de faţă, constată:

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului ..la data de 02 februarie 2016 sub nr. ., reclamanta SC F SRL a chemat în judecată pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunţa să se dispună anularea procesului verbal încheiat la data de 24.07.2015 de ANAF, Direcţia Generală Antifraudă Fiscală - Direcţia Regională Antifraudă .., menţinut prin punctul de vedere nr. ./16.12.2015, prin care a fost estimat în sarcina reclamantei un prejudiciu cauzat bugetului consolidat al statului în sumă totală de 122.456 lei, din care TVA 73.474 lei, iar impozit pe profit 48.982 lei, în urma achiziţiilor de la SC S SRL, în valoare totală de 306.142 lei, precum şi plata cheltuielilor de judecată.

***Prin întâmpinarea depusă la dosar la data de 29 februarie 2016, pârâta ANAF a invocat excepţia inadmisibilităţii acţiunii,*** având în vedere că procesul verbal menţionat nu este act administrativ fiscal, acesta reprezentând un document prin care se constată o situaţie de fapt şi anume efectuarea de achiziţii nereale de la furnizori cu comportament fiscal inadecvat de tip „fantoma” sau „missing trader” cauzând un prejudiciu estimat de 122.456 lei.

Potrivit art. 41 din OG nr. 92/2003, actul administrativ fiscal priveşte stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor şi obligaţiilor fiscale.

În susţinerea excepţiei a invocat dispoziţiile art. 205 din OG nr. 92/2003, art. 43 şi art. 110 alin. 3 din OG nr. 92/2003.

***Prin sentinţa nr. . din . Tribunalul . – Secţia ..*** a admis excepţia inadmisibilităţii acţiunii, invocată de pârâtă și a respins, ca inadmisibilă, acţiunea formulată de reclamanta SC F SRLîn contradictoriu cu pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală.

***Pentru a se pronunţa astfel, Tribunalul a reţinut următoarele:***

Potrivit art. 1 din Legea nr. 554/2004 modificată, „orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanţei de contencios administrativ competente, pentru anularea actului, recunoaşterea dreptului pretins sau a interesului legitim şi repararea pagubei ce i-a fost cauzată”.

Din coroborarea prevederilor art.1 şi art. 10 al.1 din Legea nr. 554/2004 modificată rezultă că instanţele de contencios administrativ sunt competente să soluţioneze litigiile având ca obiect anularea unor acte administrative emise de autorităţi publice sau plângerile împotriva refuzului de soluţionare a unei cereri.

Noţiunea de act administrativ este definită de art.2 lit. c) din Legea nr. 554/2004 modificată, care include în această categorie „*actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publică, în regim de putere publică, în vederea organizării executării legii sau a executării în concret a legii, care dă naştere, modifică sau stinge raporturi juridice”.*

De asemenea, art. 218 Cod procedură fiscală conferă instanţelor de contencios administrativ competenţa de a soluţiona cererile introduse împotriva deciziilor prin care au fost soluţionate contestaţiile referitoare la un act administrativ - fiscal.

Prin acţiunea introdusă de către reclamantă s-a solicitat instanţei anularea procesului-verbal nr. ./24.07.2015 încheiat de ANAF- Direcţia Generală Antifraudă Fiscală - Direcţia Regională Antifraudă Fiscală .. (f. 16-26) prin care s-au consemnat rezultatele controlului efectuat în perioada 24.07.2015 la societatea reclamantă.

Examinând procesul-verbal atacat, Tribunalul a constatat că acesta nu se încadrează în categoria deciziilor reglementate de art. 218 Cod procedură fiscală, şi nici nu reprezintă un act care să nască, să modifice sau să stingă un raport juridic între părţi.

Recuperarea creanţei reprezentând impozit şi TVA nu se poate realiza doar în baza procesului-verbal de control, întrucât acesta nu are valoarea unui titlu de creanţă, ci reprezintă un act premergător.

Pe cale de consecinţă, procesul-verbal de control, chiar dacă stabileşte sume de plată, nu poate fi contestat pe cale separată, ci numai împreună cu titlul de creanţă ce urmează a fi emis în baza procesului-verbal de control. Actul administrativ prin care se realizează recuperarea debitului este actul care produce efecte juridice, putând fi încadrat în sensul noţiunii reţinute de art. 2 lit. c) din Legea nr. 554/2004 modificată.

Astfel, instanța de fond a constatat că procesul-verbal nr. ./24.07.2015 încheiat de ANAF- Direcţia Generală Antifraudă Fiscală - Direcţia Regională Antifraudă Fiscală .. (f. 16-26) nu reprezintă un act administrativ în sensul art. 2 lit. c) din Legea nr. 554/2004 modificată, deoarece înscrisul doar îl informează pe contestator asupra rezultatelor controlului, acesta neputând fi atacat pe cale separată anterior emiterii titlului de creanţă.

Având în vedere aspectele reţinute anterior, precum şi prevederile art. 1, art. 2, art.10 şi art. 15 din Legea nr. 554/2004 modificată, instanţa a admis excepţia şi a respins acţiunea formulată de reclamantă, ca inadmisibilă.

***Împotriva acestei sentinţe, în termen legal, a declarat recurs reclamanta SC F SRL .***, ***criticând-o pentru nelegalitate şi netemeinicie.***

Motivându-şi recursul, recurentaa solicitat admiterea recursului, casarea sentinţei atacate şi trimiterea cauzei spre rejudecare primei instanţe, care s-a pronunţat numai pe excepţie, nu şi pe fondul cauzei. În susţinerea recursului, a arătat că în mod greşit a reţinut instanţa de fond că actul atacat nu ar fi act administrativ, căci conform art.2 al.1 lit.c) din Legea nr.554/2004, actul administrativ este actul unilateral cu caracter individual emis de o autoritate publică în executarea concretă a legii, care dă naştere, modifică sau stinge raporturi juridice.

A arătat că în mod nelegal instanţa de fond prin sentinţa recurată a respins ca inadmisibilă cererea de chemare în judecată formulată de către reclamantă, impunându-se casarea sentinței şi trimiterea cauzei spre rejudecare primei instanţe, în vederea soluţionării fondului cauzei, întrucât excepţia inadmisibilităţi acţiunii nu a fost dată, legea fiind interpretată greşit.

În opinia recurentei, procesul-verbal întocmit de către inspectorii antifraudă şi contestat în prezenta cauză este un act administrativ.

Astfel, a menţionat că în conformitate cu prevederile art. 2 din Legea nr. 554/2004, actul administrativ este actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publică, în regim de putere publică, în vederea organizării executării legii sau a executării în concret a legii, care dă naştere, modifică sau stinge raporturi juridice.

Art.41 din OG nr. 92/2003 stabileşte actul administrativ-fiscal ca fiind actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislaţiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor şi obligaţiilor fiscale.

Mai departe, din analiza dispoziţiilor OUG nr.74/2013 rezultă că structurile de control antifraudă sunt organe de control administrativ, motiv pentru care concluziile controalelor efectuate pot ajunge la organele de urmărire penală şi pot constitui astfel probe în procesul penal.

Mai mult, urmare a activităţii desfăşurate, inspectorii antifraudă încheie un proces-verbal de estimare a obligaţiilor fiscale suplimentare, în cuprinsul căruia dispun intrarea în legalitate, inclusiv prin stingerea obligaţiilor fiscale astfel estimate în continuare, inspectorii fiscali dispun instituirea unor măsuri asigurătorii asupra bunurilor şi disponibilităţilor din conturile bancare ale societăţilor, respectiv sesizarea organele de urmărire penală cu privire la indiciile săvârşirii unei infracţiuni. In timp, uneori după mai mulţi ani, se procesează dosarul penal sau are loc o inspecţie fiscală care, teoretic, ar putea definitiva obligaţiile fiscale anterior estimate, însă în tot acest interval, bunurile societăţii rămân indisponibilizate.

Cu toate acestea, în cazul contestării procesului-verbal antifraudă de către contribuabil, apărarea inspectorilor antifraudă este în sensul că procesele-verbale nu sunt acte administrativ-fiscale şi nu pot fi contestate de către contribuabil, însă apreciază că nu se poate contesta calitatea procesului-verbal de act administrativ.

În opinia reclamantei, două probleme majore au luat naştere din această interpretare a inspectorilor antifraudă, care contravine legii şi drepturilor contribuabilului.

Pe de o parte, pentru contribuabilii ce fac obiectul de control antifraudă nu este asigurat un veritabil drept la un proces echitabil, această concluzie fiind generată de faptul că, în conformitate cu poziţia inspectorilor antifraudă, procesele verbale antifraudă nu sunt acte administrativ-fiscale şi nu pot fi contestate. Ca urmare, în majoritatea cazurilor, pe fondul unei reglementări deficitare cu privire la modul de contestare a unor acte administrative, contribuabilii nu au recunoscut dreptul la justiţie. Mai mult, respectarea dreptului la soluţionarea cauzelor într-un termen rezonabil este iluzorie, în condiţiile în care legea internă nu prevede nici un termen în care se poate finaliza controlul antifraudă şi, în general, nici un termen pentru măsurile ulterioare (desfăşurarea unei inspecţii fiscale, soluţionarea dosarului penal, etc).

Pe de altă parte, consideră că dreptul de proprietate al contribuabililor este încălcat în mod flagrant, în condiţiile în care acestora li s-a impus să suporte efectele juridice ale estimării unor obligaţii fiscale, în special incertitudinea referitoare la momentul definitivării acestor obligaţii fiscale, precum şi consecinţele negative ale instituirii unor măsuri asigurătorii, sine die, întrucât legea nu prevede nici durata pentru care se instituie măsurile asigurătorii şi nici posibilitatea revocării acestor măsuri. Chiar în prezenta speţă, intimata Agenţia Naţională de Administrare Fiscală a emis decizie de instituire a măsurilor asigurătorii, întocmind inclusiv proces-verbal de sechestru asigurator pentru bunuri proprietatea reclamantei.

În consecință, reclamanta nu poate fi de acord cu teza conform căreia procesul-verbal încheiat de către inspectorii antifraudă nu constituie act administrativ, ceea ce a adus-o în situaţia de a putea contesta acest act, care a produs efecte cu privire la patrimoniul său în calitate de contribuabil, prin limitarea dreptului de proprietate asupra bunurilor deţinute.

În drept a invocat art.488 pct.8, art.489 alin. 2 Cod procedură civilă şi art. 453 Cod procedură civilă.

***La data de 16 august 2016 intimata-pârâtă Agenţia Naţională de Administrare Fiscală a depus la dosar întâmpinare*** şi a solicitat a se avea în vedere că, așa cum în mod corect a reținut instanța de fond, procesul verbal menţionat nu este act administrativ fiscal, acesta reprezentând un document prin care se constată o situaţie de fapt şi anume efectuarea de achiziţii nereale de la furnizori cu comportament fiscal inadecvat de tip „fantoma” sau „missing trader” care au cauzat un prejudiciu estimat de 122.456 lei.

În susţinerea excepţiei a invocat dispoziţiile 41, art. 43, art. 110 alin. 3 și art. 205 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

A mai arătat că, potrivit prevederilor OPANAF nr. 3721/2013 privind aprobarea modelului şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de control a Direcţiei Generale Antifraudă Fiscală, „procesul verbal reprezintă actul de control bilateral care se întocmeşte de către inspectorii antifraudă cu ocazia controlului curent, operativ şi inopinat sau a controlului tematic, pentru constatarea unor situaţii faptice şi documentare existente la un moment dat, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, precum şi pentru constatarea unor împrejurări privind săvârşirea unor fapte prevăzute de legea penală în domeniul financiar-fiscal şi vamal şi pentru stabilirea implicaţiilor fiscale ale acestora”, iar potrivit prevederilor art. 2331 alin. 5 din OG nr. 92/2003 „procesele verbale nu constituie titlu de creanţă fiscală în înţelesul art. 110”.

Prin procesul verbal a cărei anulare se solicită în prezenta cauză nu se dă naştere, nu se modifică şi nu se sting raporturi juridice fiscale în înţelesul OG nr. 92/2003 şi a normelor de contencios administrativ.

Pe fondul cauzei, solicită respingerea acţiunii, ca nefondată.

***Analizând recursul de faţă, prin prisma actelor şi lucrărilor dosarului şi a motivelor de recurs invocate, Curtea constată următoarele:***

Recurenta îşi motivează calea de atac pe greşita calificare de către prima instanţă a procesului-verbal întocmit de inspectorii ANAF – Direcţia Regională Antifraudă Fiscală ca fiind un act premergător, considerând acest înscris drept un act administrativ care poate fi contestat în procedura contenciosului administrativ.

Analizând aceste argumente, ***Curtea*** reţine mai întâi că actul administrativ fiscal este definit în art. 41 Cod de procedură fiscală, ca actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislaţiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor şi obligaţiilor fiscale.

Potrivit art. 85 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, actul prin care se stabilesc impozite, taxe, contribuţii şi alte sume datorate bugetului general consolidat îl constituie fie declaraţia fiscală în condiţiile art. 82 alin. 2 şi art. 86 alin. 4, fie decizia emisă de organul fiscal în celelalte cazuri. În cauză, procesul-verbal încheiat de inspectorii ANAF-DGAF a avut ca scop stabilirea unor fapte referitoare la activitatea reclamantei, constatări care pot fi valorificate de organele fiscale, fie printr-un raport de inspecţie fiscală care să conducă la emiterea unei decizii de impunere, fie prin sesizarea organelor competente să cerceteze eventuala săvârşire a unor infracţiuni putând constitui, aşa cum corect observă recurenta, probe în procesul penal, ceea ce înseamnă că pot fi sau nu luate în considerare în activitatea de stabilire a răspunderii penale în sarcina unei persoane, a prejudiciului etc., dar acest proces-verbal nu se impune organului de cercetare penală ca reflectând un adevăr ce nu poate fi contestat şi nici măcar organelor fiscale cu atribuţii în stabilirea taxelor şi impozitelor.

Aşa fiind, observând că prin acest act nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuţii sau alte sume datorate bugetului de stat şi nu s-au luat măsuri de virare la acest buget a unor sume de bani, ***Curtea*** reţine că procesul-verbal întocmit de inspectorii ANAF-DGAF nu este act administrativ fiscal, ci doar o operaţiune materială tehnică şi nu poate fi contestat în procedura contenciosului administrativ.

În consecinţă, constatând legală şi temeinică soluţia primei instanţe, ***Curtea*** va respinge recursul ca nefondat în temeiul art. 496 rap. la art. 488 alin. 1 pct. 8 din Codul de procedură civilă, cu completarea motivării în sensul celor mai sus arătate.

***Pentru aceste motive,***

***În numele Legii,***

***D E C I D E :***

Respinge recursul declarat de reclamanta ***SC F SRL,*** cu sediul în sat G, comuna G nr. .. judeţul S, reprezentată în mod legal prin administrator A , cu sediul procesual la Cabinet Av. J , str. .., .. judeţul S., ***împotriva sentinţei nr. .din . a Tribunalului . – Secţia de contencios administrativ şi fiscal - dosar nr. .***, intimată-pârâtă fiind Agenţia Naţională de Administrare Fiscală .., cu sediul în municipiul B, ..., ca nefondat.

Definitivă

Pronunţată în şedinţa publică, *azi, ..*.

***Preşedinte, Judecători, Grefier,***

COD A 1036