

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIDOARA
SECTIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
DOSAR NR.

DECIZIA CIVILĂ NR.

Pe rol fiind pronunțarea în recursul formulat de reclamanta recurenta S.C. X S.R.L. Arad împotriva sentinței civile nr.....2010 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./12009, în contradictoriu cu pârâtele intimate Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii Arad, având ca obiect, contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă pentru reclamanta recurentă avocat....., lipsă fiind pârâtele intimate.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din.....2011, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre și prin care s-a dispus amânarea pronunțării cauzei pentru.....2011 și respectiv pentru data de astăzi,

CURTEA

Asupra recursului de față, constată :

Prin acțiunea înregistrată la Tribunalul Arad la.....2009, reclamanta SC X SRL Arad a cerut în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad și Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii Arad, anularea Deciziei de impunere nr.....2008 emisă de pârâta Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Financiare pentru Contribuabili Mijlocii Arad, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2008, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Financiare pentru Contribuabili Mijlocii Arad, privind obligarea reclamantei la plata sumei delei reprezentând TVA lunară suplimentară și majorări de întârziere în sumă de.....lei, aferente TVA ; anularea Deciziei nr.....2008 emisă de pârâta D.G.F.P. a județului Arad - Serviciul soluționare contestații, prin care a respins contestația formulată de către reclamantă în procedura prealabilă, cu cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a contestat temeiul de drept invocat de către emitentul deciziei de impunere la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, susținând că organul de inspecție fiscală a făcut o aplicare greșită a legii raportat la starea de fapt, că în realitate nu ne aflăm în prezența unei livrări de bunuri, în condițiile în care bunurile livrate de către reclamantă au fost distruse în urma c c i d e n t u l u i r u t i e r c a r e a avut loc la data de 02.10.2007, în Italia, în care a fost implicat transbortatorul A M SRL .

A susținut că în cauză nu sunt incidente dispozițiile art.128 alin.8 lit.b din Legea nr.571/2003, modificată și completată, privind Codul fiscal, care prevede că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin normele metodologice de aplicare prevăzute de pct.6 (9) din H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora societatea reclamantă nu datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri, ci dispozițiile art.128 alin.8 lit.a din același act normativ, care prevede că nu constituie livrare de bunuri în sensul alin.1, bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme.

Reclamanta a susținut că accidentul rutier este o cauză de forță majoră, că la data accidentului marfa era transportată către client, fiind scoasă din gestiune o dată cu emiterea facturii, iar în urma accidentului rutier bunurile nu s-au degradat ci au fost distruse din cauză de forță majoră.

Pe de altă parte, a susținut că organul de control a săvârșit două erori de calcul în modul de calcul al TVA suplimentară și al penalităților de întârziere .

În primul rând, a susținut că efectuarea calculului TVA suplimentară trebuia să se facă la costul de producție și nu la prețul de vânzare evidențiat pe factura nr.....2007, deoarece în raționamentul organului de control marfa nu a fost vândută; raportat la costul de producție, TVA - ui aferent este delei.

În al doilea rând, a susținut că organul de control nu avea dreptul să calculeze penalitățile începând cu data accidentului și a stornării facturii evidențiată mai sus, ci numai de la data constatării faptului că bunurile nu mai pot fi valorificate, respectiv, de la data întocmirii procesului verbal de inventariere,.....2008, motivând că doar la această dată s-a născut obligația societății de a evidenția TVA.

Prin sentința civilă nr.....2010 pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr./2009, s-a respins ca neîntemeiată acțiunea reclamantei SC X SRL Arad, formulată în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad și Administrația Financiară pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, având ca obiect anularea Deciziei de impunere nr.....2008 privind obligarea reclamantei la plata sumei delei, reprezentând TVA lunară suplimentară șilei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, emisă de pârâta de ordinul II și anularea Deciziei nr.....2008 emisă de pârâta de ordinul I, fără cheltuieli de judecată.

În motivarea hotărârii atacate se arată în esență următoarele :

Prin Decizia de impunere nr.....2008, a cărei anulare se cere, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Financiare pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, reclamanta a fost obligată la plata sumei delei, reprezentând taxa pe valoare adăugată aferentă perioadei 01.09.2007-31.05.2008 și a majorărilor de întârziere în sumă delei, aferente TVA. calculate pentru perioada 11.01.2008-25.08.2008.

În fapt, s-a imputat reclamantei că *nu* a colectat TVA pentru bunurile degradate calitativ pe timpul transportului și care nu mai pot fi valorificate, încălcând, astfel, prevederile art.128 aiin.4 lit.d din Legea nr. 571/2003, cu completările și modificările ulterioare, fapt pentru care s-a calculat TVA suplimentară în sumă delei.

Pentru nevirarea la termenul legal de plată a TVA colectată suplimentar, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la 01.10.2008, s-a stabilit că societatea reclamantă a încălcat prevederile art.157 alin.1 din actul normativ arătat mai sus, motiv pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă delei, în

conformitate cu dispozițiile art. 119 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată- și completată.

În drept, organul de control a invocat dispozițiile art.128 alin.4 lit. d din Legea nr. 571/2003 potrivit cărora bunurile constatate ca fiind lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri, art. 137 alin.1 lit.c din aceeași lege privind baza de impozitare a TVA, art.140 aiin.1 privind stabilirea cotei de TVA, art.119 și 120 din Legea nr. 571/2003 privind calculul majorărilor.

Problema de drept care s-a ridicat în speța de față a fost dacă sunt aplicabile dispozițiile art.128 alin.8 litb din Codul fiscal , ale art.128 alin.8 lit.a sau ale art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal, dacă accidentul rutier poate fi calificat ca o cauză de forță majoră și se încadrează în dispozițiile art.128 alin.8 lit.a Cod fiscal, cum susține reclamanta sau este un caz fortuit, respectiv, dacă societatea reclamantă avea obligația legală de a emite o factură fiscală prin auto-facturare în baza prevederilor pct.60 partea 196, alin.1 din Normele metodologice de aplicarea Codului fiscal și dacă sunt aplicabile Precizările Ministerului Economiei și Finanțelor nr.53.422 /15.11.2007, invocate în concluziile expertizei contabile de către doamna expert

.....
Concluziile experților au fost favorabile reclamantei, susținând în fapt și în drept argumentele acesteia în sensul admiterii acțiunii și anulării actelor administrativ fiscale contestate.

Cu toate acestea, văzând actele normative invocate de către părți și interpretarea dată textelor legale pentru lămurirea problemelor de drept, supuse discuției în contradictoriu, văzând obiecțiunile motivate ale pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad în reprezentarea Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, văzând scopul urmărit de legiuitor prin edictarea normelor legale puse în discuție, de protejare a interesului public, instanța de fond a respins concluziile experților pentru considerentele care sunt fost prezentate mai jos.

La data de.....2007, reclamanta a emis factura nr....., cuprinsă în Anexa nr.10 a Raportului de inspecție fiscală către terțul cumpărător S.C. S SPA Italia, în valoare de euro, echivalentul a lei, reprezentând plăcuțe pentru aparate de cafea, venitul rezultat fiind înregistrat în contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite".

Bunurile vândute au fost descărcate din gestiune produse finite la costul de producție, iar pentru transportul intracomunitar al acestora, din România în *Italia*, reclamanta a încheiat cu tertul transportator S.C. A M SRL Arad, comanda de transport internațional nr.....2007, prin care valoarea asigurată a mărfii transportate a fost de euro.

La data de2007, factura menționată mai sus a fost stornată atât din evidența contabilă, cât și din jurnalul de vânzări, bunurile intrând în gestiunea produse finite, reflectată prin articolul contabile 711 venituri din variația stocurilor =345 produse finite lei.

Ulterior, cu nota contabilă nr.....2007, societatea a scăzut din gestiune bunurile în valoare delei prin articolul contabil 6581 " Alte cheltuieli de exploatare" - 345 „Produse finite”, fapt ce rezultă din Anexa nr.10 a Raportului de inspecție fiscală.

Referitor la stornarea facturii nr.....2007 și la *scaderea din* gestiune la costul standard a produselor finite în sumă delei echipa de inspecție fiscală a luat o notă explicativă directorului economic al Reclamantei, cuprins în Anexa nr.9 la Raportul de inspecție fiscală prin care s-au arătat motivele de fapt și de drept care au determinat stornarea facturii.



Printre altele, s-a recunoscut că societății de transport i-au fost imputate bunurile, fapt ce rezultă din Anexa nr.12 a Raportului de inspecție fiscală și că reclamanta a încasat suma deeuro de la compania de asigurări italiană la care a fost asigurat autovehiculul italian al cărui conducător auto a fost găsit vinovat de producerea accidentului.

Potrivit normelor metodologice pentru aplicarea articolului 128 Cod fiscal, prevăzute de H.G. nr. 44/2004, completat și modificat ulterior, art.128 alin.8 lit.b din Codul fiscal prevede că nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele trei condiții : a) bunurile nu sunt imputabile; b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective, dovedite cu documente ; c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai reintră în circuitul economic.

În speța de față, bunurile societății sunt imputabile, câtă vreme au fost imputate autorului accidentului de circulație, terț față de proces, iar reclamanta a recuperat în baza asigurării de saune suma deeuro, patrimoniul său majorându-se cu suma obținută din despăgubiri.

Prin urmare, condiția de admisibilitate prevăzută la lit.a din reglementarea articolului 128 alin.8 lit.b Cod fiscal, completat și modificat, nu este îndeplinită.

Din conținutul procesului verbal de inventariere nr.....2008 a bunurilor distruse în timpul accidentului, cuprinse în anexa nr.11 a Raportului de inspecție reținem că societatea reclamantă a constatat că bunurile livrate nu au fost distruse în totalitate.

Astfel, din totalul cantității livrate debucăți, doar bucăți au fost calificate " rebut tehnic și calitativ" , fără a se preciza expres că au fost distruse, iar pentru restul debucăți reclamanta a stabilit că îndeplinesc condițiile tehnice calitative, de unde tragem concluzia că există posibilitatea revalorificării lor în scop de vânzare, respectiv, a punerii lor în circuitul economic.

Reclamanta nu a prezentat nici un fel de dovezi din care să rezulte că a distrus cele bucăți de rebuturi, pentru care a primit o compensare bănească din asigurări în sumă deeuro.

Față de cele arătate a rezultat cu certitudine că reclamanta a efectuat o livrare de bunuri în înțelesul art.128 alin.1 Cod fiscal, completat și modificat, care este definit de legiuitor ca fiind transferul de dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

În concluzie, reclamanta nu a dovedit că se află în situația derogatorie prevăzută de art.128 alin.8 lît.b Cod fiscal, care prevede că nu constituie livrare de bunuri în sensul alin.1 al art.128₃ bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme.

Câtă vreme pagubele sunt imputabile, evenimentele pentru care se poate invoca forța majoră de către reclamantă nu se încadrează în dispozițiile art.128 alin.8 lit.b din Legea nr. 571/2003, modificată și completată.

Nu poate fi reținută interpretarea experților de a încadra speța în alte prevederi legale, inclusiv prin invocarea cazului fortuit, cu definiția dată de Dicționarul explicativ al limbii române, încadrarea corectă fiind în conținutul dispoziției art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003, modificată și completată, care asimilează livrărilor de bunuri efectuate cu plată și operațiunile privind bunurile constatate lipsă din gestiune.

În ce privește obiectivul nr.3 al expertizei contabile cu privire la interpretarea dată de contenciosul fiscal noțiunii de predare a bunurilor către transportator, în baza contractului de transport și a consecințelor juridice care rezultă din acesta, instanța a

reținut că organele de inspecție fiscală nu au interpretat predarea bunurilor ca fiind o vânzare, ci au aplicat tratamentul fiscal pentru bunurile constatate lipsă pe timpul transportului, deoarece legiuitorul a reglementat distinct o astfel de operațiune, asimilând-o livrărilor de bunuri efectuate cu plată, în condițiile prevăzute de art.128 alin.4 lit. d Cod fiscal.

Este nefondat punctul de vedere al experților contabili cu privire la faptul că societatea reclamantă nu avea obligația legală de a emite o factură fiscală prin auto facturare, conform pct.60 partea 196 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, raportat la starea de fapt evocată mai sus.

Potrivit punctului 60 alin.1 din H.G. nr. 44/2004, completat și modificat, auto-factura pentru livrări de bunuri sau prestări către sine trebuie emisă numai dacă operațiunile în cauză sunt taxabile și numai în scopul taxei.

În speța de față reclamanta avea obligația colectării TVA pentru bunurile lipsă, degradate în totalitate la data scăderii din gestiune potrivit art.128 alin.4 lit.d din Legea nr. 571/2003, modificată și completată, raportat la dispozițiile pct.70 alin.1 din Norme, deoarece taxa colectată care reprezintă o cheltuială pentru proprietarul bunurilor, se recuperează de la societatea de transport prin includerea în contravaloarea despăgubirii ori, în speța de față, despăgubirea a fost încasată.

Referitor la obiectivul nr.5 al expertizei contabile, respectiv dacă sunt incidente sau nu din punct de vedere fiscal precizările Ministerului Economiei și Finanțelor nr.53422 /15.11.2007, în condițiile în care domnii experți au susținut că nu sunt aplicabile, instanța a constatat că Ministerul Economiei și Finanțelor și-a precizat punctul de vedere cu privire la situația aplicabilă tratamentului fiscal al despăgubirilor încasate și a bunurilor constatate lipsă pe timpul transportului, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fapt ce rezultă din Circulara nr.53422/ 15 11 2007, actualizată prin Circulara nr.50446/14 02 2008.

Din conținutul comenzii de transport încheiată între reclamantă și terțul transportator, S .C. A M SRL Arad, rezultă că aceasta din urmă s-a obligat să o despăgubească pe beneficiară pentru contravaloarea bunurilor constatate lipsă pe timpul transportului pentru suma euro, dar și pentru neîndeplinirea altor obligații contractuale.

Aceste sume obținute cu titlul de despăgubiri nu se cuprind în baza de impozitare a TVA potrivit art.137 din Legea nr.571/2003, completată și modificată.

Totuși beneficiarul transportului, care este proprietarul bunurilor are obligația să colecteze TVA pentru aceste bunuri potrivit art.128 alin.4 lit. d din Legea nr. 571/2003, completată și modificată, deoarece această operațiune reprezintă o autolivrare *pentru* care se emite auto-factura prevăzută la pct.70 alin.1 din Norme, taxa colectată reprezentând o cheltuială pentru proprietarul bunurilor care se va recupera de la societatea de transport prin includerea sa în contravaloarea despăgubirii.

În ce privește modul de calcul pretins eronat, invocat în subsidiar de către reclamantă, raportat la faptul că taxa pe valoarea adăugată suplimentară eventual datorată, trebuia să se facă la costul de producție și nu la prețul de vânzare, instanța reține că suma delei s-a stabilit în funcție de prețul de cost al produselor finite, fapt ce rezultă din anexele procesului verbal de inspecție și din dej directorului economic al societății reclamante, Anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală în care se arată că produsele finite au fost scăzute din gestiune * la costul standard de producție în valoarea delei. Prin urmare, critica reclamantei va fi respinsă ca nefondată, deoarece activitatea de inspecție fiscală a respectat prevederile art.137 alin.1 lit.c din Legea nr. 571/2003, stabilind corect baza'



impozitare a TVA stabilită suplimentar în funcție de prețul de cost al bunurilor la data livrării.

Este nefondată critica reclamantei cu privire la faptul că activitatea de" inspecție fiscală a calculat nelegal majorări de întârziere aferente TVA suplimentară începând cu data producerii accidentului și nu cu data întocmirii procesului verbal de inventariere,.....2008, deoarece la această din urmă dată reclamanta nu a putut face dovada că bunurile au fost distruse, mai mult decât atât, obligația societății de a evidenția taxa pe valoarea adăugată născându-se la data producerii accidentului și a stornării facturii nr.....2007.

Pentru considerentele prezentate, în baza art.18 alin.2 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, s-a constatat legalitatea operațiunilor care au stat la baza emiterii actelor administrativ fiscale a căror anulare se cere.

În consecință, s-a respins acțiunea reclamantei având ca obiect anularea Deciziei de impunere nr.....2008 privind obligarea reclamantei la plata sumei delei, reprezentând TVA lunară suplimentară șilei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, emisă de pârâta de ordinul II și anularea Deciziei nr,2008 emisă de pârâta de ordinul I.

Urmare a respingerii acțiunii principale s-a respins și cerere reclamantei de acordare a cheltuielilor de judecată reprezentând onorariile experților și ale avocatului, în baza art.274 Cod procedură civilă.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta S.C. X S.R.L. Arad solicitând admiterea recursului, modificarea hotărârii atacate și admiterea în totalitate a cererii reclamantei cu cheltuieli de judecată.

În motivare se reține că dacă sunt aplicabile dispozițiile art. 128 aliniatul 8 litera b din Codul fiscal, art. 128 aliniatul 8 litera A din Codul fiscal sau art. 28 aliniatul 4 litera d din Codul fiscal, dacă accidentul rutier poate fi calificat ca o cauză de forță majoră și se încadrează în dispozițiile art. 128 aliniatul 8 litera a din Codul fiscal sau este un caz fortuit; dacă societatea reclamantă avea obligația de a emite o factură fiscală prin autofacturare în baza prevederilor punctului 60 partea 196 aliniatul 1 din Normele Metodologice de aplicarea Codului Fiscal; dacă sunt aplicabile precizările Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 53422/15.11.2007, invocate în concluziile expertizei contabile de către doamna expert.....

Referitor la prima problemă de drept identificată de prima instanță, Norma legală aplicabilă, se arată că prima instanță a considerat că în acest litigiu sunt aplicabile prevederile art. 128 aliniatul 1 din Codul fiscal, deoarece „rezultă cu certitudine că reclamanta a efectuat o livrare de bunuri în înțelesul art. 128 aliniatul 1 Codul fiscal (.,,) care este definită de legiuitor ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

Totodată prima instanță a mai considerat aplicabil și art. 128 aliniatul 4 litera d Codul fiscal și a stabilit că „ organele fiscale nu au interpretat predarea bunurilor ca fiind o vânzare, ci au aplicat tratamentul fiscal pentru bunurile constatate lipsă pe timpul transportului, deoarece legislatorul a reglementat distinct o astfel de operațiuni, asimilând-o livrărilor de bunuri efectuată cu plată, în condițiile prevăzute de art. 128 aliniatul 4 litera d Cod fiscal.

Considerentele care au stat la baza soluției sunt următoarele :

În chestiunile legate de interpretarea normei fiscale, instanța s-a bazat pe concluziile expertizei și a urmărit aceiași raționament greșit ca și prima expertiză.

În plus, prima instanță a acordat consecințe juridice presupunerii că „există posibilitatea" ca bunurile care nu au fost distruse să fie revalorificate „în scop de vânzare, respectiv, a punerii lor în circuitul economic".

Prima instanță a interpretat greșit normele legale aplicabile în litigiul arătând că din punct de vedere juridic art. 128 aliniatul 1 din Codul fiscal reprezintă o regulă care atribuie unei stări de fapt consecințe juridice.

Starea de fapt este „transferul dreptului de a dispune de bunuri care și un proprietar” și consecința juridică asociată este tratamentul operațiunii ca și livrare de bunuri. Astfel oricând se va constata un transfer de drepturi care îndeplinește condițiile legii, operațiunea va fi o livrare de bunuri, cu toate consecințele fiscale atrase de această calificare.

Pe de altă parte, art. 128 aliniatul 4 reprezintă o situație juridică asimilată. O altă stare de fapt decât ce presupusă de art. 128 aliniatul 1 va dobândi, prin efectul acestei norme, consecințe juridice identice.

Pe cale de consecință, art. 128 aliniatul 1 și art. 128 aliniatul 4 nu pot fi aplicabile simultan aceleași stări de fapt, așa cum a considerat prima instanță.

De asemenea, prima instanță a omis să analizeze regimul excepțiilor de la prevederile art. 128 aliniatul 4, analiză care reprezintă esența acestui litigiu,

Astfel, art. 128 aliniatul 4 ca unele bunuri constatate lipsă din gestiune, să fie tratate juridic ca „livrări de bunuri”.

Pe de altă parte, art. 128 aliniatul 8 literele a-c reglementează situațiile în care lipsa bunurilor în gestiune nu atrage regimul de livrare de bunuri și obligația plății TVA-ului aferent.

Prima instanță a verificat în principal aplicabilitatea art. 128 aliniatul 8 litera b din Cod, motiv pentru care sentința conține considerente despre pretinsa imputabilitate a bunurilor sau despre posibila reintrare în circuitul economic al acestora.

Aceasta deși reclamanta a invocat aplicabilitatea art. 128 aliniatul 8 litera a din Codul Fiscal, care prevede:

- Nu constituie livrare de bunuri, în sensul aliniatului I;
 - a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legale, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

În aceste condiții, caracterul imputabil al bunurilor sau situația economică viitoare a acestora, considerente esențiale ale sentinței atacate sunt chestiuni irelevante față de obiectul litigiului.

După cum a mai arătat în cursul procesului 128 aliniatul 8 litera b din Codul fiscal nu poate fi aplicabil în litigiu, deoarece reglementează exclusiv situația bunurilor de natura stocurilor. Or. în speță, bunurile au încetat să mai fie stocuri, după predarea către transportator. Ele au redevenit stocuri, în mod fictiv, după stornarea facturii datorită unei erori materiale în contabilitatea sa, dar este dovedit și necontestat că la data accidentului bunurile nu aveau regimul juridic de stocuri.

În doctrina juridică și în jurisprudență sunt considerate cauze de forță majoră situațiile extraordinare, imprevizibile, care intervin independent de voința părții și ale căror consecințe sunt de neînlăturat

Având în vedere definiția cauzelor de forță majoră, din punct de vedere al societății accidentul rutier în urma căruia au fost distruse celeplăcuțe electronice este cauză de forță majoră, deoarece este o situație extraordinară care a intervenit independent de voința societății și ale căror consecințe au fost de neînlăturat pentru societate.

Referitor la cea de-a treia problemă de drept identificată de Tribunal se arată că dacă avea obligația de a emite o factură fiscală prin auto - facturare în baza

prevederilor punctul 60 partea 196, aliniatul 1 din Normele metodologice de aplicarea Codului Fiscal;

Referitor la cea de-a patra problemă de drept identificată de prima instanță, arată că dacă sunt aplicabile Precizările Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 53422/15.11.2007, invocate în concluziile expertizei contabile de către expertă.

În considerentele soluției se arată că prima instanță nu a motivat de ce a considerat că Precizările sunt aplicabile. La pagina 7 paragraful 2 din sentință, prima instanță a arătat doar că a înlăturat punctul de vedere exprimat de cei trei experți contabili deoarece a considerat că Ministerul Economiei și Finanțelor „și-a precizat punctul de vedere cu privire la situația aplicabilă tratamentului fiscal al despăgubirilor încasate și al bunurilor constatate lipsă pe timpul transportului (...)”

Față de critica soluției primei instanțe, se arată că Precizările Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 53422/15.11.2007 invocate de expertă și reținute de instanță sunt act intern al Ministerului și nu îi sunt opozabile. În al doilea rând, niciunul din cazurile analizate în aceste precizări nu corespunde stării de fapt din speță. Expertă a asigurat că sunt incidente precizările de la capitolul II, însă acest capitol are în vedere situația în care bunurile sunt constatate lipsă pe timpul transportului din culpa transportatorului. În speță, este cazul unui accident cauzat de un terț, ceea ce exclude culpa transportatorului, stare de fapt stabilită de către organele de poliție.

În drept, reclamanta a invocat disp. Art. 304 pct. 9 și art. 312 C. pr. Civilă.

La dosar intimata D.G.F.P. Araci a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului și menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală.

În motivarea întâmpinării se arată că societatea reclamantă a emis în data de.....2007 factura nr.către S.C. S Italia în valoare deEuro contravaloarea alei reprezentând plăcuțe pentru aparate de cafea, bunurile vândute fiind descărcate din gestiunea produse finite la costul de producție iar venitul rezultat fiind înregistrat în contul 701" Venituri din vânzarea produselor finite".

Pentru transportul intracomunitar al bunurilor din România în Italia societatea a prezentat comanda de transport nr.....2007 emisă către S.C. A M S.R.L. din care a rezultat că valoarea asigurată pentru marfa transportată a fost în sumă deEuro.

În data de.....2007 factura respectivă a fost stornată atât din evidența contabilă cât și din jurnalul de vânzări, bunurile respective intrând în gestiunea produse finite iar în evidența contabilă a recurenței s-a efectuat articolul contabil:

711 „Venituri din variația stocurilor „ = 345 „Produse finite” - 335.355,7 lei;

Ulterior, cu nota contabilă nr.....2007 societatea a scăzut din gestiune bunuri în valoare delei prin articolul contabil nr, 6581 „Alte cheltuieli de exploatare” = 345 „produse finite”,

Referitor la stornarea facturii nr.2007 și la scăderea din gestiune a costul standard a produselor finite în sumă delei s-a reținut că în data de.....2007 în Italia a avut loc un accident rutier fiind întocmit în acest sens dosarul nr./07 din data de.....2007 de către organele de poliție din Italia, marfa nu a mai ajuns la S.C. S Italia fapt pentru care S.C. X S.R.L. a stornat din evidența contabilă contravaloarea facturii nr.....2007.

Marfa a fost considerată distrusă în totalitate și depozitată într-un depozit al societății O C. s.n.c. Italia, fapt pentru care produsele finite au fost scăzute din gestiune la costul standard de producție în valoarea delei iar în data

De.....2008 marfa a fost transportată la sediul S.C. X S.R.L. și supusă controlului tehnic, stabilindu-se conform procesului verbal de inventariere nr. ...din..... 2008 cabucăți produse finite pot fi valorificate șibucăți produse finite sunt degradate calitativ și nu mai pot fi valorificate.

Pentru daunele produse, societatea a încasat drept despăgubire suma deEuro de la societatea de asigurări din Italia.

Din verificarea efectuată, organele de control au reținut faptul că bunurile au fost imputate societății de transport, acest fapt rezultând din convocarea întreprinsă de societatea civilă profesională de avocați V prin care s-a adus la cunoștința S.C. A M S.R.L. faptul că, despăgubirea pe care o solicită societatea este în sumă deeuro, contravaloarea mărfii pe care aceasta trebuia să o transporte în Italia și care nu a ajuns la destinație.

Prin descărcarea din gestiune în luna octombrie 2007 a bunurilor în valoare delei, valoarea contabilă a acestora fiind contabilizată pe cheltuieli din exploatare și datorită faptului că societatea reclamantă nu a putut face dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, acestea fiind imputabile societății de transport S.C. X S.R.L. nu se încadrează în prevederile art. 128 aliniatul 8 litera b din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu punctul 6 (9) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, neîndeplinind cumulativ cele 3 condiții.

Proprietarul bunurilor respective S.C. X S.R.L. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile lipsă pe timpul transportului, potrivit art. 128 aliniatul 4 litera d din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, această operațiune reprezentând o autolivrare pentru care avea obligația emiterii autofacturii prevăzute la punctul 70 aliniatul 1 din H.G. nr. 44/2004.

Față de cele prezentate rezultă că, în mod corect și legal atât organele de control cât și instanța de judecată au stabilit că, în luna octombrie 2007, societatea datorează TVA colectată în sumă delei în baza prevederilor art. 128 aliniatul 4 litera d art. 137 aliniatul 1 litera c și art. 140 aliniatul 1 din Legea nr. 571/2003.

Pentru nevirarea la termenul legal de plată a TVA suplimentarea în suma de 79.709 lei, societatea a încălcat prevederile art. 157 aliniatul 1 din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare unde se arată : "1. Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și art. 156³".

Referitor la afirmația societății că aceasta nu se încadrează în prevederile art. 128 aliniatul 8 litera b din Legea nr. 571/2003 republicată cu completările și modificările ulterioare, întrucât acest articol presupune că marfa degradată calitate să fie înregistrată la stocuri de către societate, adică marfa să nu fi părăsit gestiunea societății iar la data accidentului, această marfă era transportată clientului, deci a fost scoasă din gestiune odată cu emiterea facturii rezultă că, din înregistrările contabile efectuate de societate, bunurile au fost scoase din gestiune prin efectuarea articolului contabil 6581 „Alte cheltuieli de exploatare „ = 345 „Produse finite” și nu odată cu emiterea facturii de vânzare către partenerul extern, cum în mod eronat afirma recurenta.

Bunurile distruse urmare accidentului rutier din data de.....2007 nu se datorează unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt definite prin norme în condițiile în care reclamanta a recuperat de la societatea de transport *prin* includerea în contravaloarea despăgubirii daunele produse, aceasta nu se poate încadra în prevederile legale prezentate mai sus, întrucât în cazul în care pagubele sunt

imputabile evenimentele respective sunt exceptate de la dispozițiile art. 128 aliniatul 8 litera a din Codul Fiscal.

Reclamanta a mai contestat și modul de calcul a TVA suplimentară în sumă delei afirmând că acesta trebuia să se facă la cost de producție și nu la preț de vânzare, fără însă a aduce argumente și a preciza baza legală care să infirme calculul efectuat de echipa de inspecție fiscală de impozitare a TVA stabilită suplimentar prețul de cost al bunurilor stabilit la data livrării, în baza prevederilor art. 137 aliniatul 1' litera c din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În condițiile în care bunurile au fost descărcate din gestiune în luna octombrie 2007, valoarea lor contabilă fiind contabilizată pe dovada la aceea dată că bunurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul economic, bunurile fiind imputabile societății de transport se reține că S.C. X S.R.L. nu se încadrează în prevederile art. 128 aliniatul 8, litera b din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu punctul 6 (9) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cele trei condiții nefiind îndeplinite cumulativ. În raport de cele prezentate mai sus, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății debitul în sumă delei reprezentând TVA, motiv pentru care contestația a fost în mod corect respinsă, iar conform principiului de drept accesorium sequitur principalem având în vedere că a fost menținută obligația principală în mod corect au fost calculate și majorările de întârziere aferente TVA în sumă delei.

Pentru aceste considerente, solicită respingerea recursului formulat și pe cale de consecință să se mențină sentința civilă atacată ca temeinică și legală.

Analizând recursul declarat prin prisma motivelor invocate și prin prisma disp. art. 304 ind. 1 Cod procedură civilă și văzând că nu sunt incidente disp. art. 306 alin. 2 Cod procedură civilă, instanța conform art. 312 alin. 1 Cod procedura civilă, îl va respinge ca nefondat și va menține ca temeinică și legală încheierea recurată, pentru următoarele considerente:

Prin cererea de recurs, reclamanta arată că prima instanță a interpretat greșit normele legale aplicabile în litigiu arătând că din punct de vedere juridic art. 128 aliniatul 1 din Codul fiscal reprezintă o regulă care atribuie unei stări de fapt consecințe juridice, că oricând se va constata un transfer de drepturi care îndeplinește condițiile legii, operațiunea va fi o livrare de bunuri, cu toate consecințele fiscale atrase de această calificare și că art. 128 aliniatul 1 și art. 128 aliniatul 4 nu pot fi aplicabile simultan aceleași stări de fapt, așa cum a considerat prima instanță, apărare ce nu poate fi primită nici de către instanța de recurs, pentru următoarele considerente.

În sensul art. 128 aliniatul 8 litera b din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile :

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente :

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

În speță, bunurile au fost imputate societății de transport, fapt ce rezultă din Anexa nr.12 a Raportului de inspecție fiscală iar reclamanta a încasat suma deeuro de la compania de asigurări italiană la care a fost asigurat autovehiculul

italian al cărui conducător auto a fost găsit vinovat de producerea accidentului, acesta fiind terț față de proces.

Din conținutul procesului verbal de inventariere nr.....2008 a bunurilor distruse în timpul accidentului, cuprinse în anexa nr.11 a Raportului de inspecție reiese că societatea reclamantă a constatat că bunurile livrate nu au fost distruse în totalitate.

Astfel, din totalul cantității livrate debucăți, doar bucăți au fost calificate "rebut tehnic și calitativ", fără a se preciza expres că au fost distruse, iar pentru restul debucăți reclamanta a stabilit că îndeplinesc condițiile tehnice calitative, de unde tragem concluzia că există posibilitatea revalorificării lor în scop de vânzare, respectiv, a punerii lor în circuitul economic.

Reclamanta nu a prezentat nici un fel de dovezi din care să rezulte că a distrus cele bucăți de rebuturi, pentru care a primit o compensare bănească din asigurări în sumă deeuro, mai mult, prin concluziile scrise depuse la dosar a învederat instanței de recurs că o parte din plăcuțele electronice care au fost pârția! distruse în accident au fost reparate și au fost revalorificate cu un preț de circa 60% din valoarea inițială.

Astfel, condiția de admisibilitate prevăzută la lit.a din reglementarea articolului 128 alin.8 lit.b Cod **fiscal**, completat și modificat, nu este îndeplinită.

Reclamanta mai arată că prima instanță a omis să analizeze regimul excepțiilor de la prevederile art. 128 aliniatul 4, analiză care reprezintă esența acestui litigiu și că art. 128 aliniatul 8 literele a-c reglementează situațiile în care lipsa bunurilor în gestiune nu atrage regimul de livrare de bunuri și obligația plății TVA-ului aferent, motiv ce nu poate fi primit nici de către curte, întrucât din probele administrate în cauză a rezultat cu certitudine că reclamanta a efectuat o livrare de bunuri în înțelesul art. 128 alin.1 Cod fiscal, completat și modificat, care este definit de legiuitor ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

În concluzie, reclamanta nu a dovedit că se află în situația derogatorie prevăzută de art. 128 alin.8 lit.b Cod fiscal, care prevede că nu constituie livrare de bunuri în sensul alin.1 al art.128, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme.

Câtă vreme pagubele sunt imputabile autorului accidentului de circulație, evenimentele pentru care se poate invoca forța majoră de către reclamantă nu se încadrează în dispozițiile art.128 alin.8 lit.b din Legea nr. 571/2003, modificată și completată coroborat cu punctul 6 (9) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, neîndeplinind cumulativ cele 3 condiții arătate mai sus.

Reclamanta a susținut că accidentul rutier este o cauză de forță majoră, că la data accidentului marfa era transportată către client, fiind scoasă *din* gestiune o dată cu *emiterea* facturii, iar în urma accidentului rutier bunurile nu s-au degradat ci au fost distruse din cauză de forță majoră, apărare ce nu poate fi primită de *către* instanța de recurs, întrucât cauzele de forță majoră sunt altele decât cele cauzate de om, iar reclamanta a recuperat de la societatea de transport prin includerea în contravaloarea despăgubirii daunele produse.

Reclamanta nu se poate încadra în prevederile legale prezentate mai sus întrucât în cazul în care pagubele sunt imputabile evenimentele respective sunt -:% exceptate de la dispozițiile art. 128 aliniatul 8 litera a din Codul Fiscal. Văzând că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată.;

**PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN
NUMELE LEGII
DECIDE :**

Respinge recursul declarata de reclamanta S.C. X S.R.L. Arad împotriva sentinței civile nr.pronunțată de Tribunalul Arad in dosarul nr./2009, în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Administrația Financiară pentru Contribuabilii Mijlocii Arad.

Fără cheltuieli de judecată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din.....

