



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.2/2013
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL din .X.,
inregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907435/24.09.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr..X./19.09.2012, inregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/24.09.2012, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL** din .X., str.X, nr.X, et.X, sector X, J40/X/2001, CUI ROX.

Contestația a fost formulată impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-.X./11.07.2012* act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, privind suma totala de **.X. lei, reprezentand:**

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative emise în urma inspecției fiscale efectuate, respectiv **11.07.2012**, potrivit stampilei societății **SC .X. SRL**, aplicată pe *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-.X./11.07.2012* și pe *Raportul de inspectie fiscala nr. F-.X./11.07.2012*, anexate la dosarul cauzei în copie, și de data depunerii

contestatiei la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala, respectiv **10.08.2012**, asa cum rezulta din ștampila registraturii acestei institutii aplicata pe originalul contestatiei, aflata la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SR** din .X., fosta **SC .X. SRL** pana la data de 12.08.2009.

I. Prin contestația formulată, SC .X. SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

A) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar:

1. Referitor la TVA dedusa aferenta facturilor de discount-uri pentru lunile aprilie 2007 și ianuarie 2008, fara a fi indeplinit criteriul plafonului minim al vanzarilor facturate in cursul lunilor respective, societatea contestatara, sustine ca afirmatia organelor de inspectie fiscala privind contractul incheiat cu SC .X. SA nr..X./06.01.2006 « (...) *societatea a emis facturi reprezentand discount-uri comerciale, ajustand in mod eronat baza de impozitare a TVA prin (...) acordarea discount-urilor comerciale in lunile aprilie 2007 și ianuarie 2008, fara a fi indeplinit criteriul plafonului minim al vanzarilor facturate in cursul lunilor respective* », este neintemeiata, conform urmatoarelor argumente:

a) pentru determinarea livrarilor de medicamente aferente lunii aprilie 2007, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare retururile de marfa efectuate in aceasta luna, desi acestea faceau referire la facturile emise in perioada septembrie-decembrie 2006 și martie 2007, luni in care s-a depasit plafonul minim al vanzarilor,

b) factura de retur nr..X./03.04.2007 a produsului .X., in suma de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, se refera la livrarile din luna martie 2007, motiv pentru care trebuie luata in calcul la determinarea cifrei de afaceri realizata in luna aprilie 2007. Acest retur face referire partial la livrarea din 19.03.2007 efectuata prin factura nr..X. ; returul fiind necesar asa cum rezulta din fisa de magazie a produsului pentru schimbarea destinatiei produsului din marfa in mostra folosita pentru promovarea acestuia.

In luna martie 2007, valoarea livrarilor de medicamente in luna, depasea plafonul minim garantat in suma de .X. lei cu suma de .X. lei.

Factura de retur nr..X./06.04.2007 a produsului .X.*20 CPS, in valoare totala de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, se refera la livrarile din anul 2006, motiv pentru care nu trebuia luata in calcul la determinarea cifrei de afaceri realizata in luna aprilie 2007. Acest retur a fost impus ca urmare a adresei ANM in vederea distrugerii. Retragerea s-a efectuat in mai multe transe in perioada ianuarie-octombrie 2007.

Factura de retur nr..X./06.04.2007 a produsului .X. 150mg*20 CPS, in valoare totala de .X. lei cu TVA in suma de .X. lei, se refera la livrarile din luna septembrie 2006, motiv pentru care nu trebuie luata in calcul la determinarea cifrei de afaceri realizata in luna aprilie 2007. Returul face referire la livrarea din 12.09.2006 efectuata prin factura nr..X. (respectiv X buc la pret de X lei), iar diferenta de retur se refera la livrari anterioare perioadei verificate (august 2006) ; marfurile au fost retrase de pe piata in vederea distrugerii.

Exemplele prezentate dovedesc respectarea clauzelor contractuale privind modul de calcul a discount-ului acordat aferent lunii aprilie 2007, cifra de afaceri realizata in aceasta luna depasind valoarea livrarilor de marfa determinata de organul de inspectie fiscala de .X. lei, cu suma de .X. lei (X).

Astfel, societatea contesta masura organelor de inspectie fiscala privind ajustarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei si ca urmare cu diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata cu suma de .X. lei, la luna aprilie 2007.

2. Referitor la ajustarea bazei de impozitare, pentru facturile de stornare emise in perioada august 2006-august 2008, reprezentand acordarea discount-urilor comerciale, societatea contesta masura organelor de inspectie fiscala conform prevederilor art.134, art.137 alin.3 lit.a si art.138 lit.c din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care societatea a aplicat in mod corect cota de 19% la valoarea integrala a livrarilor efectuate.

B) In ceea ce priveste TVA neadmisa la deducere:

1. In ceea ce priveste neadmiterea la deducere a TVA a sumei de .X. lei « *penalitati de neindeplinire target* », aferenta unor operatiuni ce nu intra in baza de impozitare in suma de .X. lei si anume penalitati percepute de SC .X., pentru neindeplinirea unor conditii contractuale de catre SC .X.SRL, societatea contesta masura organelor de inspectie fiscala in baza prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarilor ulterioare.

Societatea mentioneaza ca, desi in contract se foloseste termenul de « *penalitate* », natura sumei facturate de catre SC .X. SA catre SC .X.SRL reprezinta parte din pretul serviciilor prestate de SC .X. SA catre SC .X.SRL, ori denumirea din contract nu va putea influenta tratamentul TVA, acesta fiind influentat doar de natura sumei in cauza.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu pot interveni in vointa partilor cu privire la stabilirea pretului in ceea ce priveste serviciul in cauza.

Astfel, contestatara considera ca suma de .X. lei reprezinta o ajustare neintemeiata a bazei de impozitare, prezentand in sustinere prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarilor ulterioare, si Normele de aplicare privind Codul fiscal care vin in sustinerea acestora.

2. In ceea ce priveste neadmiterea la deducere a sumei de .X. lei, aferenta unor operatiuni ce nu intra in baza de impozitare si anume dobanzi percepute de SC .X. SA pentru neplata la termen a datoriilor .X. in valoarea de .X. lei, si

3. Referitor la neadmiterea la deducere a TVA in suma de .X. lei, aferenta unor operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata in valoare de .X. lei reprezentand dobanda pentru acordarea unei finantari de .X. lui .X.,

SC .X. SRL considera ca facturile au fost emise de SC .X. SA in baza prevederilor contractului de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, iar elementele care compun sumele facturate reprezinta in fapt un comision de risc, calculat prin aplicarea unui procent la un « *plafon* », stabilit in baza unei formule complexe, in cadrul careia se face referire atat la datorii cat si la creante, la suprastoc, la valoarea marfii antrepozitate si garantate cu scrisoare de garantie.

Totodata, **SC .X. SRL** considera ca acest comision are rolul de a acoperi riscul aferent anumitor operatiuni comerciale derulate cu un anumit client, neindeplinind conditiile incadrarii acestui comision drept dobanda, conform art.7 din Codul fiscal.

C) In ceea ce priveste majorarile si penalitatile de intarziere aferente diferentelor suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala, se contesta suma de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata contestata,

- .X. lei – penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata contestata, motivat de faptul ca intrucat nu se datoreaza principalul nu pot exista nici obligatii bugetare accesorii, stabilirea acestora fiind ilegala.

SC .X. SRL anexeaza in sustinerea contestatiei copie dupa facturile nr..X./03.04.2007, nr..X./06.04.2008, nr..X./06.04.2007 si fisele de magazie pentru produsele .X., .X.*20 CPS, .X. 150*20 CPS.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./11.07.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./11.07.2012, astfel:

Taxa pe valoarea adaugata

Perioada supusa inspectiei fiscale 01.08.2006-31.05.2009

TVA colectat

Organele de inspectie fiscala au constatat in urma analizarii documentelor puse la dispozitie de **SC .X. SRL** referitor la contractele comerciale aflate in derulare pe perioada verificata cu SC .X. SA, urmatoarele:

- obiectul contractelor incheiate intre parti a constat in livrarea de bunuri-medicamente pentru uz uman (cota de 9%) si suplimente nutritive, produse parafarmaceutice (19%) ;

- in perioada august 2006-iunie 2008, s-au acordat discount-uri comerciale in functie de volumul vanzarilor lunare, stabilindu-se un plafon minim pana la care nu se acorda discount-uri ;

- in perioada iulie 2008-mai 2009, societatea a acordat discount-uri comerciale (in functie de volum, in functie de reseaua de distributie – proprie sau a beneficiarului) si financiare (achitarea in avans de catre .X. anterior scadentei creantelor) ;

- societatea a acordat discount-uri comerciale aferente produselor promotionale (campanii 1+1 Promo) pe durata campaniilor de promovare (ex : .X., .X., .X., X) ;

- in perioada iulie 2008-mai 2009, societatea si-a asumat ca in cazul reducerii pretului produselor, impuse de autoritatea de reglementare in domeniu,

sa compenseze .X. pierderea generata de aplicarea noilor reglementari, prin acordarea unui discount comercial reprezentand echivalentul diferentelor de pret, corespunzator cantitatii de produse existente efectiv in stocul .X. la momentul intrarii in vigoare a noilor reglementari ;

- in perioada august 2006-mai 2009, modul de decontare agreat de parti a constat in plati prin virament bancar sau prin cesiunea creantelor .X., ajunse la scadenta si neincasate.

Fata de prevederile contractuale, modul de facturare si de evidentiere in contabilitate a facturilor emise, organele de inspectie fiscala au verificat indeplinirea si aplicarea conditiilor de acordare a discount-urilor comerciale, constatand urmatoarele :

- in perioada august 2006-mai 2009, in jurnalele de vanzari ale societatii sunt facturi in valoare totala de .X. lei, din care :

* facturi cu cota de 19 % in suma totala de .X. lei, din care baza impozabila in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, aferente livrarilor de produse parafarmaceutice si suplimente nutritive ;

* facturi cu cota de 9 % in suma totala de .X. lei, din care baza impozabila in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, aferente livrarilor de medicamente pentru uz uman ;

* facturi in suma de .X. lei, aferente penalitatilor de intarziere ca urmare a neindeplinirii conditiilor contractuale.

- in perioada august 2006 - august 2008, au fost emise facturi reprezentand discount-uri comerciale, ajustand in mod eronat baza de impozitare a TVA prin aplicarea cotei de 19% la valoarea integrala a livrarilor lunare, precum si acordarea discount-urilor comerciale in luna aprilie 2007, fara a fi indeplinit criteriul plafonului minim al vanzarilor facturate in cursul lunii respective.

Astfel, s-a diminuat TVA colectata cu suma de .X. lei, iar din ajustarea bazei de impunere ca urmare a acordarii unor discount-uri comerciale, desi nu se indeplinea criteriul privind plafonul minim valoric al livrarilor, societatea si-a diminuat TVA colectata cu suma de **.X. lei** aferenta ajustarii bazei de impozitare cu suma de .X. lei.

Situatia detaliata privind modul de calcul al discount-urilor comerciale si a diferentelor de TVA aferente aplicarii si acordarii discount-urilor comerciale in perioada august 2006 – august 2008, se regasesc in Anexa nr.15 la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./11.07.2012.

- in perioada august-decembrie 2006, **SC .X. SRL** a inregistrat in evidenta contabila facturile de discount-uri aferente acestei perioade prin nota contabila :

% = 411 « clienti »

667 « cheltuieli privind sconturile acordate » .X. lei

658.08.06 « cheltuieli produse expirate » .X. lei

411.01 « clienti » = 4427 « TVA colectata » (.X. lei)

In luna decembrie 2006, **SC .X. SRL** a evidentiat in contabilitate si declarat TVA colectata aferenta sumelor inregistrate in contul 658.08.06 « cheltuieli produse expirate » in suma de .X. lei.

Avand in vedere modul de evidentiere a facturilor fiscale aferente discount-urilor comerciale in perioada august-decembrie 2006, organele de inspectie fiscala au luat in considerare la stabilirea debitelor suplimentare regularizarea TVA colectata efectuata de **SC .X. SRL** in luna decembrie 2006, in suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au reintregit TVA colectata aferenta perioadei august 2006-august 2008 cu suma de **.X. lei**.

Situatia detaliata se regaseste in Anexa nr.16 la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./11.07.2012.

In plus, din verificarea facturilor de stornare emise in perioada august 2006-mai 2009, reprezentand acordarea discount-urilor comerciale catre alti distribuitori interni de medicamente, organele de inspectie fiscala a constatat ca **SC .X. SRL** a ajustat in mod corect baza de impozitare, prin aplicarea corecta a TVA.

TVA deductibila

1. Includerea in baza de impozitare a TVA a penalitatii de neindeplinire target (cifra de afaceri minim agreata in anul 2006) facturata de SC .X. SA

In data de 01.01.2006, intre SC .X.SRL si SC .X. SA s-a incheiat contractul de vanzare cumparare si prestari servicii nr.1, unde obiectul contractului il reprezinta prestarea de SC .X. SA catre SC .X.SRL de servicii in legatura cu antrepozitarea, depozitarea, transportul si distribuirea produselor .X., lipirea de stikere, introducerea de prospecte, gruparea produselor in vederea pregatirii ofertelor speciale, punerea la dispozitia spre utilizare SC .X.SRL de catre .X. SA

a unei solutii tehnice din softul operational .X., de spatii de birouri in sediile .X. din teritoriu.

Pentru aceste servicii, SC .X. SA factureaza lunar un comision logistic catre SC .X.SRL calculat in conformitate cu prevederile art.4 din contract – « *Comision logistic. Modalitati de calcul si plata. Penalitati* », prin aplicarea unui procent – « *procentul de comision logistic* » asupra cifrei de afaceri realizata in luna respectiva. Cifra de afaceri luata in calcul este definita la art.1 din contract « *Definitii si interpretare* » ca fiind « *totalul valoric anual al achizitiilor lunare de produse finite diminuate cu valoarea discount-urilor comerciale lunare acordate pe produsele finite .X. dar nu mai mult de 25% din valoarea bruta a achizitiilor realizate de .X.* ».

Pentru anii 2006 si 2007, in varianta initiala a contractului, este stabilit un comision anual minim garantat de .X. euro rezultat din aplicarea comisionului de 6,5% asupra cifrei de afaceri minim garantate anuale de .X. euro.

La pct.4.4 din contract este stipulat ca «*in 30 de zile de la incheierea anului contractual, .X. va regulariza valoarea comisionului logistic astfel incat comisionul minim garantat sa ii fie acordat*».

Prin actul aditional din 20.02.2006 la contractul initial, este eliminat comisionul minim garantat, comisionul logistic datorandu-se doar pentru cifra de afaceri lunara realizata. Pentru neindeplinirea cifrei de afaceri minime este penalizat SC .X. SA, partile stabilind ca «*.X. va percepe o penalitate in cuantum de 6,5% pe an calendaristic pentru neindeplinirea Cifrei de afaceri anuala minima stabilita prin anexa nr.6, penalitate ce se va aplica la diferenta dintre cifra de afaceri minima stabilita si cifra de afaceri realizata in an*». Totodata, «*prevederile prezentului act aditional se aplica relatiilor comerciale existente intre parti in perioada 01.01.2006-31.12.2006* ».

Din analiza facturilor emise de SC .X. SA reprezentand contravaloare servicii in baza contractului nr..X./01.01.2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru anul 2006, in luna ianuarie 2007, prin factura nr..X./19.01.2007, .X. regularizeaza comisionul logistic aferent anului 2006 aducandu-l la nivelul de minim garantat, desi contractul initial fusese modificat prin actul aditional din 20.02.2006.

Astfel, .X. factureaza cu factura nr..X./19.01.2007 suma de .X. euro, reprezentand «*prestari servicii aferente lunii decembrie 2006* », in conditiile in care comisionul total de facturat in luna ianuarie pentru luna decembrie 2006, conform prevederilor stipulate in contractul nr..X./01.01.2006 actualizat cu actele

aditionale la contract, era de .X. euro din care .X. euro comision logistic si .X. euro comision financiar.

SC .X. SA a considerat diferenta de .X. euro, respectiv .X. lei, drept comision logistic, contravaloare a serviciilor prestate catre SC .X. SRL si a inclus-o in baza de impozitare a TVA, facturand pentru aceasta suma catre SC .X.SRL o TVA in valoare de **.X. lei**.

In baza facturii nr..X./19.01.2007 SC .X.SRL a dedus TVA in suma de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta sumei de .X. lei – cifra de afaceri nerealizata de SC .X.SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt intrunite prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art.155 alin.5 lit.m si lit.n, si cu art.137 alin.3 lit.b in sensul ca in baza impozabila a fost inclusa suma de .X. lei care are caracterul unei penalitati fiind stabilita peste pretul negociat de 6,5% din cifra de afaceri realizata lunara, astfel ca suma de .X. lei reprezentand TVA aferent sumei de .X. lei este neadmisa la deducere.

2. Includerea in baza de impozitare a TVA a comisionului financiar facturat SC .X. SA

Referitor la TVA dedusa aferenta comisionului financiar, calculat si facturat de SC .X. SA in baza contractului de vanzare cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, incheiat intre SC .X.SRL si SC .X. SA, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

- in varianta initiala de contract, nu apare denumirea de comision financiar ci de penalitate « *pentru sumele neachitate la scadenta de catre .X., calculate conform Plafonului prevazut la art.5, se vor percepe penalitati de intarziere in cuantumul de 12% pe an calendaristic. Baza de calcul a acestor penalitati nu o reprezinta doar comisionul logistic facturat de .X. catre .X. si neachitat in 30 de zile ci si alte elemente si anume: valoarea la sfarsitul lunii a stocului de produse .X. aflate in proprietatea .X. ce depaseste media aritmetica dintre valoarea vanzarilor realizate in luna si valoarea vanzarilor bugetare pentru luna urmatoare, creantele cesionate de .X. in favoarea .X. si necompensate la sfarsitul lunii, etc. Plafonul, baza de calcul pentru penalitati se calculeaza dupa cum urmeaza dupa urmatoarea formula :*

plafon = datorii .X. + (creante .X./piata - creante .X.) + suprastoc + creante cesionate si necompensate + valoarea marfii antrepozitate si garantate cu scrisoare de garantie emisa in favoarea Autoritatii Vamale la solicitarea .X. ».

Prin actul aditional din 08.01.2006 la contractul initial, este modificata denumirea de « *penalitate de intarziere* » in « *comision financiar* », modul de calcul ramanand acelasi.

Organele de inspectie fiscala avand in vedere componentele plafonului care au stat la baza calculului acestui comision financiar precum si art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au constatat faptul ca acest plafon reprezinta pe de o parte datoriile .X. fata de .X. scadente si neachitate si pe de alta parte contravaloarea unui capital investit de .X. in activitatea de distributie a produselor .X..

Astfel, natura comisionului financiar facturat de .X. catre .X. este o dobanda perceputa pentru neplata la termen a datoriilor .X. catre .X. si o dobanda pentru fondurile financiare .X. blocate in avantajul .X..

In Anexa nr.X la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./11.07.2012 este detaliat modul de calcul al comisionului financiar facturat de SC .X. SA catre SC .X.SRL, iar in Anexa nr.21 la acelasi Raport de inspectie fiscala este prezentata situatia facturarii comisionului financiar si dedus de .X..

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit :

- conform art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, reincadrarea operatiunii astfel, din baza impozabila in suma de .X. lei reprezentand comision financiar, aferenta facturilor emise de .X. in perioada august 2006-iulie 2008, suma de .X. lei reprezinta dobanzi de intarziere pentru neplata la termen a datoriilor .X. catre .X. si suma de .X. lei reprezinta dobanda pentru acordarea unei finantari de .X. catre .X. ;

- conform art.137 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzile percepute dupa data livrarii sau prestarii, pentru plati cu intarziere nu intra in baza de impozitare a TVA ;

- conform art.141 alin.2 lit.c pct.1 (prevederi legale pana la data de 31.12.2006) si art.141 alin.2 lit.a pct.1 (prevederi legale valabile incepand cu 01.01.2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acordarea de credite, precum si administrarea creditului de catre persoana care il acorda reprezinta o prestare de servicii financiare scutita de taxa fara drept de deducere din punct de vedere a TVA,

- nu sunt intrunite prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.155 alin.5 lit.m si lit.n.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** si-a dedus in mod eronat TVA in suma de .X. lei aferenta comisionului financiar in suma de .X. lei facturat de .X. in perioada august 2006 – iulie 2008, astfel :

a) **.X. lei**, aferenta unor operatiuni ce nu intra in baza de impozitare si anume dobanzi percepute de SC .X. SA pentru neplata la termen a datoriilor .X. in valoare de .X. lei,

b) **.X. lei**, aferenta unor operatiuni scutite de taxa in valoare de .X. lei, reprezenatnd dobanda pentru acordarea unei finantari de .X. lui .X..

* *
*

Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii TVA de plata in suma totala de **.X. lei** intrucat nu au fost respectate prevederile art.7 pct.13, art.11 alin.1, art.134 alin.1, alin.2 si alin.3, art.134¹ alin.1, art.134² alin.1 si alin.2 lit.a, art.137 alin.1 lit.a, alin.3 lit.a, lit.b si lit.c, art.138 lit.c, art.140 alin.1, alin.2 lit.e, art.141 alin.2 lit.a si lit.c, art.146 alin.1 lit.a si art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. – Anexa nr.23

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de .X. lei – TVA, in baza prevederilor art.94 alin.1 si alin.3 lit.e si lit.f din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.119 si art.120, au fost calculate pana la data de 25.06.2012 dobanzi/majorari aferente TVA datorata, in suma totala de **.X. lei**. – Anexa nr.23

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de .X. lei – TVA, in baza prevederilor art.94 alin.1 si alin.3 lit.e si lit.f din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.119 si art.120¹, au fost calculate pana la data de 25.06.2012 dobanzi/majorari aferente TVA datorata, in suma totala de **.X. lei**. – Anexa nr.23

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Cu privire la suma de .X. lei reprezentand TVA colectata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentar aferenta discount-urilor acordate de SC .X.SRL, in prezent SC .X. SRL, clientului sau SC .X. SA pentru produsele farmaceutice si parafarmaceutice livrate acestuia, in conditiile in care documentele si argumentele prezentate de societate nu sunt de natura să inlature cele constatate si stabilite de organele de inspectie fiscală prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./11.07.2012.

In fapt, pe perioada august 2006 – august 2008 societatea a diminuat TVA colectata cu suma totala de .X. lei reprezentand TVA aferenta discount-urilor comerciale acordate clientului sau, din care:

- **.X. lei** TVA aferenta lunii aprilie 2007 pentru ajustarea eronata a bazei de impozitare a TVA, cu suma de .X. lei, avand in vedere ca nu a fost indeplinit criteriul plafonului minim al vanzarilor facturate in cursul acestei luni ;

- **.X. lei** TVA ca urmare a aplicarii in mod eronat a cotei de TVA de 19% la calculul discount-urilor comerciale asupra intregii baze impozabile. Baza impozabila este compusa atat din livrari de bunuri cu cota de 19% cat si din livrari de bunuri cu cota de 9%, situatie prezentata in Anexele nr.15 si nr.16 la Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./11.07.2012.

Organele de inspectie fiscala tinand cont de prevederile Contractului de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, modul de facturare si de evidentiere in contabilitate a facturilor emise, au constatat ca discounturile comerciale au fost acordate in mod nejustificat, respectiv nu a fost respectat plafonul minim al vanzarilor si s-a ajustat in mod eronat baza de impozitare a TVA prin aplicarea cotei de 19% la valoarea integrala a livrarilor lunare atat cele cu 19% cat si cu 9%.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala au majorat pe perioada supusa verificarii, TVA colectata cu suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta discounturilor comerciale acordate de societate clientului sau SC .X. SA, TVA suplimentara stabilita in conformitate cu prevederile art.11 coroborate cu prevederile art.134 alin.1, alin.2 si alin.3, art.134¹ alin.1, art.134² alin.1 si alin.2 lit.a, art.137 alin.1, lit.a, alin.3 lit.a, art.138 lit.c, art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatară susține că *„a respectat clauzele contractuale privind modul de calcul al discount-ului acordat aferent lunii aprilie 2007, cifra de afaceri in aceasta*

luna depasind valoarea livrarilor de marfa determinata de organul fiscal de .X. lei cu suma de .X. lei (X)”, prezentand in sustinere copii dupa facturile nr..X./03.04.2007, nr..X./06.04.2007 si nr.X.

De asemenea, contestatara mentioneaza, referitor la ajustarea bazei de impozitare pentru facturile de stornare emise in perioada august 2006-august 2008, reprezentand acordarea discount-urilor comerciale faptul ca « *a aplicat in mod corect cota de 19% la valoarea integrala a livrarilor efectuate* ».

In drept, cu privire la reincadrarea operatiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

La art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, se prevede:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se retine ca, potrivit doctrinei, intentia legiuitorului este de a consacra principiul realitatii economice urmarind sa impiedice evitarea platii impozitelor

prin incheierea de acte care invocand un scop economic aparent tintesc, ca scop principal, avantaje fiscale.

Astfel, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt cele mai îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terte persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecărui caz.

Urmare inspectiei fiscale efectuate la **SC .X.SRL** s-a constatat ca:

- în perioada august 2006-iunie 2008, s-au acordat discount-uri comerciale în funcție de volumul vanzarilor lunare, stabilindu-se un plafon minim până la care nu se acorda discount-uri ;

- în perioada iulie 2008-mai 2009, societatea a acordat discount-uri comerciale (în funcție de volum, în funcție de rețeaua de distribuție – proprie sau a beneficiarului) și financiare (achitarea în avans de către .X. anterior scadentei creanțelor);

- societatea a acordat discount-uri comerciale aferente produselor promotionale (campanii 1+1 Promo) pe durata campaniilor de promovare (ex : .X., .X., .X., X) ;

- în perioada iulie 2008-mai 2009, societatea și-a asumat că în cazul reducerii pretului produselor, impuse de autoritatea de reglementare în domeniu, să compenseze .X. pierderea generată de aplicarea noilor reglementări, prin acordarea unui discount comercial reprezentând echivalentul diferențelor de pret, corespunzător cantității de produse existente efectiv în stocul .X. la momentul intrării în vigoare a noilor reglementări ;

- în perioada august 2006-mai 2009, modul de decontare agreat de parti a constat în plăți prin virament bancar sau prin cesiunea creanțelor .X., ajunse la scadența și neincasate.

Fata de prevederile contractuale, modul de facturare și de evidențiere în contabilitate a facturilor emise, organele de inspectie fiscala au verificat îndeplinirea și aplicarea condițiilor de acordare a discount-urilor comerciale, constatând următoarele :

- în perioada august 2006-mai 2009, în jurnalele de vânzări ale societății sunt facturi în valoare totală de .X. lei aferente livrarilor către SC .X. SA, din care :

* facturi cu cota de 19 % in suma totala de .X. lei, din care baza impozabila in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, aferente livrarilor de produse parafarmaceutice si suplimente nutritive ;

* facturi cu cota de 9 % in suma totala de .X. lei, din care baza impozabila in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, aferente livrarilor de medicamente pentru uz uman ;

* facturi in suma de .X. lei, aferente penalitatilor de intarziere ca urmare a neindeplinirii conditiilor contractuale.

- in perioada august 2006 - august 2008, au fost emise facturi reprezentand discount-uri comerciale, ajustand in mod eronat baza de impozitare a TVA prin aplicarea cotei de 19% la valoarea integrala a livrarilor lunare, precum si acordarea discount-urilor comerciale in luna aprilie 2007, fara a fi indeplinit criteriul plafonului minim al vanzarilor facturate in cursul lunii respective.

Astfel, s-a diminuat TVA colectata cu suma de .X. lei, iar din ajustarea bazei de impunere ca urmare a acordarii unor discount-uri comerciale, desi nu se indeplinea criteriul privind plafonul minim valoric al livrarilor, societatea si-a diminuat TVA colectata cu suma de .X. lei aferenta ajustarii bazei de impozitare cu suma de .X. lei.

- in perioada august-decembrie 2006, SC .X.SRL a inregistrat in evidenta contabila facturile de discount-uri aferente acestei perioade prin nota contabila :

% = 411 « clienti »

667 « cheltuieli privind sconturile acordate » .X. lei

658.08.06 « cheltuieli produse expirate » .X. lei

411.01 « clienti » = 4427 « TVA colectata » (.X. lei)

In luna decembrie 2006, SC .X.SRL a evidentiat in contabilitate si declarat TVA colectata aferenta sumelor inregistrate in contul 658.08.06 « *cheltuieli produse expirate* » in suma de .X. lei.

Avand in vedere modul de evidentiere a facturilor fiscale aferente discount-urilor comerciale in perioada august-decembrie 2006, organele de inspectie fiscala au luat in considerare la stabilirea debitelor suplimentare regularizarea TVA colectata efectuata de SC .X.SRL in luna decembrie 2006, in suma de .X. lei.

În plus, din verificarea facturilor de stornare emise în perioada august 2006-mai 2009, reprezentând acordarea discount-urilor comerciale către alți distribuitori interni de medicamente, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X.SRL a ajustat în mod corect baza de impozitare, prin aplicarea corectă a TVA.

Se reține că discount-urile reprezintă reduceri de preț acordate clienților fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, fie pentru a le crea posibilitatea să obțină un profit din distribuirea unei mărfi cu preț fixat.

În literatura de specialitate și în practica afacerilor sunt întâlnite două categorii de reduceri de preț:

- reduceri de natură comercială (sau reduceri comerciale), care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (sau reduceri financiare), care poartă denumirea de sconturi (numite și sconturi de decontare sau sconturi de casă).

A. În categoria **reducerilor comerciale** se includ: rabatul, remiza și risturnul.

Rabatul reprezintă reducerea practică, în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

Remiza este o reducere practică, în mod excepțional asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului. Remiza corespunde, în general, unui procent aplicat asupra prețului brut, procent prevăzut în oferta de prețuri a întreprinderii sau care rezultă din negociere între cei doi parteneri contractuali.

Risturnul reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate de același cumpărător pe o perioadă determinată. De regulă, reducerile comerciale se acordă sub forma unui procent din prețul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

B. În categoria reducerilor financiare este inclus **scontul de decontare**.

Scontul de decontare este reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru plata cu anticipație a unei sume datorată de client. Scontul de decontare este o cheltuială financiară pentru furnizor, care este beneficiarul plății (încasează o

sumă înainte de scadență) și un venit financiar pentru client, care efectuează o plată înainte de scadență.

a. Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

Referitor la TVA aferenta discount-urilor la art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;

La pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“19. (1) În sensul [art.137](#) alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. În acest scop în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade. Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

b. Referitor la ajustarea bazei de impozitare

Potrivit art.138 din Legea nr.571/2003 Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

“ Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...]

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la [art.137](#) alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

La pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“20. (1) În situațiile prevăzute la [art.138](#) din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după

efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor [art. 148](#) lit. b) și [art. 149](#) alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la [art. 138](#) lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca:

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata,

- sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării sau ulterior după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor situație în care se ajustează baza de impunere,

- nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări,

- trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale,

- să fie compatibile cu prevederile legii concurenței.

În factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade, iar taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

În situația în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajustează baza impozabilă, situație în care furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, facturi care au ca obiect numai reducerile comerciale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală și anexele la acesta, contracte, facturi fiscale se retin următoarele:

a) referitor la reintregirea TVA colectata aferenta facturilor de discount-uri pentru luna aprilie 2007

Din analiza prevederilor contractuale, respectiv actul aditional nr.12 la contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, partile au agreeat urmatoarele conditii comerciale in legatura cu distribuirea produselor finite, astfel:

„1.1. 20% discount comercial pentru achizitionarea de catre .X. de Produse finite, in luna aprilie 2007 de Produse finite in quantum de cel putin X ron (fara TVA); discount-ul se va aplica la valoarea totala a achizitiei (fara TVA).”

Organele de inspectie fiscala au constituit valoarea integrala a livrarilor de bunuri catre .X. in baza facturilor emise de catre .X. in luna aprilie 2007, valoarea acestora fiind de .X. lei.

Fata de cele trei facturi prezentate in copie la contestatie, respectiv facturile de retur nr..X./03.04.2007, nr.61.06.04.2007 si nr.62.06.04.2007, societatea contestatara mentioneaza ca aceste facturi fac referire la „livrarile din anul 2006”, „livrarile din luna septembrie 2006” si „livrarile din luna martie 2007”, „motiv pentru care nu trebuie luate in calcul la determinarea cifrei de afaceri realizata in luna aprilie 2007.”

Respectand prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv:

„214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”, rezulta ca in cazul retururilor de bunuri, vanzatorul isi ajusteaza baza impozabila prin diminuarea acesteia cu valoarea bunurilor returnate la momentul intervenirii evenimentului, prin emiterea unei facturi fiscale de stornare.

Intrucat, in luna aprilie 2007 .X. si-a ajustat baza impozabila a livrarilor catre .X. cu valoarea bunurilor returnate, prin emiterea facturilor de stornare, astfel valoarea totala a livrarilor de bunuri (fara TVA) catre .X., in baza facturilor emise in acest sens, pentru stabilirea plafonului de acordare a discount-urilor comerciale conform prevederilor contractuale includ si facturile de stornare aferente facturilor de bunuri.

b) referitor la ajustarea bazei de impozitare, pentru facturile de stornare emise in perioada august 2006 - august 2008, reprezentand acordarea discount-urilor comerciale

Din analiza prevederilor contractuale, respectiv actul aditional nr.12 la contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, partile au agreeat urmatoarele conditii comerciale in legatura cu momentul acordarii discount-ului comercial, astfel:

„2.1. discount-ul comercial (...) va fi acordat in ultima zi a lunii prin emiterea de factura fiscala de discount.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine faptul ca .X. a intocmit lunar jurnale pentru vanzari care contin elementele minimale prevazute in Anexa nr.2 din OMFP nr.171/2004 pentru aprobarea unor formulare financiar-contabile, comune pe economie, respectiv taxa pe valoarea adaugata (in vigoare pana la 31.12.2006), respectiv art.1 alin.2 din OMFP nr.2217/2006 privind organizarea evidentei in scopul taxei pe valoarea adaugata, conform art.156 alin.1-3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (in vigoare din 01.01.2007), si intrucat .X. a emis facturi fiscale cu ajutorul tehnicii de calcul, existand astfel o evidenta clara a livrarilor de bunuri carora li se aplica cota redusa de 9% cat si pentru cele carora li se aplica cota de 19%, aceste fapte au permis organelor de inspectie fiscala sa stabileasca valoarea totala, fara taxa, a tuturor livrarilor de bunuri si prestari de servicii efectuate in fiecare luna pentru livrarile de bunuri carora li se aplica diferite cote de taxa, fapt pentru care nu se poate retine in sustinere precizarea societatii contestatare care mentioneaza ca *„la data acordarii discount-urilor comerciale nu a putut determina cu exactitate operatiunea de baza care a generat aceste reduceri comerciale”*.

Mai mult, in perioada septembrie 2008-mai 2009, .X. a emis facturi de discount comercial catre .X., ajustand in mod corect baza de impozitare TVA prin aplicarea cotei de 9% pentru livrarile de medicamente.

Prin urmare sustinerea societatii potrivit careia *„echipa de inspectie fiscala a ajustat in mod eronat baza de impozitare aferenta facturilor de stornare emise*

in perioada august 2006-august 2008, reprezentand acordarea discount-urilor comerciale, din urmatoarele considerente: in sensul art.137 alin.3 lit.a din Codul fiscal(...).” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au facut o aplicare eronata a prevederilor legale ce reglementeaza TVA aferenta discount-urilor comerciale acordate de SC .X.SRL clientului sau SC .X.SA, asa cum sustine aceasta, ci au reconsiderat tranzactiile comerciale pentru care contestatoarea a primit si acordat discounturi, a caror acordare nu a fost justificata cu documente si care au condus la diminuarea obligatiilor fiscale de natura TVA si au recalculat obligatiile fiscale ale contestatoarei in baza art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă discount-urilor comerciale.*

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, si intrucat prin contestatie nu se aduc argumente privind calculul eronat al accesoriilor, contestația va fi respinsă ca neintemeiata și pentru dobanzile/majorările de întârziere aferente acestei taxe.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta bazei de impozitare in suma de .X. lei din factura fiscala nr..X./19.01.2007 reprezentand „prestari servicii aferente lunii decembrie 2006”, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe daca SC .X.SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in conditiile stipulate prin Contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006 si Actul additional din data de

20.02.2006 la contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006.

In fapt, SC .X.SRL inregistreaza in contabilitatea societatii factura fiscala nr..X./19.01.2007 reprezentand « *prestari servicii aferente lunii decembrie 2006* », emisa de catre SC .X. SA.

SC .X.SRL si SC .X. SA au incheiat Contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006.

Pentru aceste servicii, SC .X. SA factureaza lunar un comision logistic catre SC .X.SRL.

Pentru anii 2006 si 2007, in varianta initiala a contractului, este stabilit un comision anual minim garantat de .X. euro rezultat din aplicarea comisionului de 6,5% asupra cifrei de afaceri minim garantate anuale de .X. euro, conform Anexei nr.6 – Tabelul 1, la Contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006.

Prin actul aditional din 20.02.2006 la contractul initial, este eliminat comisionul minim garantat, comisionul logistic datorandu-se doar pentru cifra de afaceri lunara realizata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru anul 2006, in luna ianuarie 2007, prin factura nr..X./19.01.2007, .X. regularizeaza comisionul logistic aferent anului 2006 aducandu-l la nivelul de minim garantat, desi contractul initial fusese modificat prin actul aditional din 20.02.2006.

In baza facturii nr..X./19.01.2007 SC .X.SRL a dedus TVA in suma de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta sumei de .X. lei – cifra de afaceri nerealizata de SC .X.SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt intrunite prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art.155 alin.5 lit.m si lit.n, si cu art.137 alin.3 lit.b in sensul ca in baza impozabila a fost inclusa suma de .X. lei care are caracterul unei penalitati fiind stabilita peste pretul negociat de 6,5% din cifra de afaceri realizata lunara, astfel ca suma de .X. lei reprezentand TVA aferent sumei de .X. lei este neadmisa la deducere.

SC .X.SRL contesta masura organelor de inspectie fiscala privind neadmiterea la deducere a TVA a sumei de .X. lei « *penalitati de neindeplinire target* », sustinand ca « *suma respectiva reprezinta o ajustare in plus a bazei de*

impozitare, asa cum se prevede si in normele de aplicare privind Codul Fiscal, de la art.138 din Codul Fiscal ».

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul facturării serviciilor, respectiv începând cu data de 01.01.2007, este stipulat:

“art.145 [...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

si

art.146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură.

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.5 lit.m si lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

« (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare"; [...]"

Se reține astfel, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Potrivit prevederilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 137. – (3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

[...]

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;[...].”

Potrivit art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale nu sunt cuprinse în baza de impozitare a TVA **dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate și nu reprezintă, în fapt, contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.**

Se reține că prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal conditionează neincluderea oricărui **alte sume solicitate și platite pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale** în baza de impozitare a TVA de faptul că acestea să nu reprezinte, în realitate, o contrapartidă pentru bunuri livrate sau servicii prestate, independent de modalitatea concretă prin care se evaluează aceste sume.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

SC .X.SRL și SC .X. SA au încheiat Contractul de vânzare-cumpărare și prestări servicii nr..X./01.01.2006, unde obiectul contractului reprezintă prestarea de SC .X. SA către SC .X.SRL de servicii în legătură cu antrepoziția, depozitarea, transportul și distribuția produselor .X., lipirea de stikere,

introducerea de prospecte, gruparea produselor in vederea pregatirii ofertelor speciale, punerea la dispozitia spre utilizare SC .X.SRL de catre .X. SA a unei solutii tehnice din softul operational .X., de spatii de birouri in sediile .X. din teritoriu.

Pentru aceste servicii, SC .X. SA factureaza lunar un comision logistic catre SC .X.SRL calculat in conformitate cu prevederile art.4 din contract – « *Comision logistic. Modalitati de calcul si plata. Penalitati* », prin aplicarea unui procent – « *procentul de comision logistic* » asupra cifrei de afaceri realizata in luna respectiva. Cifra de afaceri luata in calcul este definita la art.1 din contract « *Definitii si interpretare* » ca fiind « *totalul valoric anual al achizitiilor lunare de produse finite diminuate cu valoarea discount-urilor comerciale lunare acordate pe produsele finite .X. dar nu mai mult de 25% din valoarea bruta a achiziitiilor realizate de .X.* ».

Pentru anii 2006 si 2007, in varianta initiala a contractului, este stabilit un comision anual minim garantat de .X. euro rezultat din aplicarea comisionului de 6,5% asupra cifrei de afaceri minim garantate anuale de .X. euro, conform Anexei nr.6 – Tabelul 1, la Contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006.

La pct.4.4 din contract este stipulat ca « *in 30 de zile de la incheierea anului contractual, .X. va regulariza valoarea comisionului logistic astfel incat comisionul minim garantat sa ii fie acordat* ».

Prin actul aditional din 20.02.2006 la contractul initial, este eliminat comisionul minim garantat, comisionul logistic datorandu-se doar pentru cifra de afaceri lunara realizata. Pentru neindeplinirea cifrei de afaceri minime este penalizat SC .X. SA, partile stabilind ca « *.X. va percepe o penalitate in quantum de 6,5% pe an calendaristic pentru neindeplinirea Cifrei de afaceri anuala minima stabilita prin anexa nr.6, penalitate ce se va aplica la diferenta dintre cifra de afaceri minima stabilita si cifra de afaceri realizata in an* ». Totodata, « *prevederile prezentului act aditional se aplica relatiilor comerciale existente intre parti in perioada 01.01.2006-31.12.2006* ».

Din analiza facturilor emise de SC .X. SA reprezentand contravaloare servicii in baza contractului nr..X./01.01.2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru anul 2006, in luna ianuarie 2007, prin factura nr..X./19.01.2007, .X. regularizeaza comisionul logistic aferent anului 2006 aducandu-l la nivelul de minim garantat, desi contractul initial fusese modificat prin actul aditional din 20.02.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca factura nr..X./19.01.2007 in suma de .X. euro, reprezentand « *prestari servicii aferente lunii decembrie 2006* », in care comisionul total de facturat in luna ianuarie pentru luna decembrie 2006, conform prevederilor stipulate in contractul nr..X./01.01.2006 actualizat cu actele aditionale la contract, era de .X. euro din care .X. euro comision logistic si .X. euro comision financiar.

Astfel, diferenta de .X. euro, respectiv .X. lei, este comision logistic, contravaloare a serviciilor prestate catre SC .X.SRL si a fost inclusa in baza de impozitare a TVA, .X. facturand aceasta suma catre SC .X.SRL cu o TVA in valoare de .X. lei.

In baza facturii nr..X./19.01.2007 SC .X.SRL a dedus TVA in suma de .X. lei din care suma de .X. lei reprezinta TVA aferenta sumei de .X. lei – cifra de afaceri nerealizata de SC .X.SRL.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta serviciilor facturate de SC .X. SA sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit. a), art.146 alin.1 lit.a, art.155 alin.5 lit.m si lit.n si art. 137 alin. (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila trebuie sa utilizeze serviciile achizitionate pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei să fie efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, din constatări rezultând că aceasta condiție nu a fost respectată, intrucat societatea a majorat baza de impozitare a serviciilor prestate in baza Contractului de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006 si a actului aditional din 20.02.2006 cu suma de 1.002.411 lei care este « *peste pretul negociat de 6,5% din cifra de afaceri realizata lunara* », respectiv a dedus eronat TVA in suma de .X. lei.

Mai mult, societatea contestatara nu a prezentat in sustinerea contestatiei documente prin care sa se justifice majorarea bazei impozabile si deducerea TVA, cat si modul de calcul prin care societatea ar avea dreptul la deducerea acestei taxe, care să justifice contravaloarea serviciilor prestate si scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspectie fiscală nu au respectat vointa partilor contractuale cu privire la stabilirea pretului in ceea ce priveste serviciile facturate, se retine faptul ca organul de inspectie fiscala nu numai ca nu intervine in vointa partilor ci se constata prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./11.07.2012 ca SC .X.SRL nu a respectat vointa partilor contractuale exprimate in actul aditional din 20.02.2006

la contractul de vanzare cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, incheiat intre SC .X. SA si SC .X.SRL.

Totodata, referitor la mentiunea contestatarei potrivit careia « *suma respectiva reprezinta o ajustare in plus a bazei de impozitare, asa cum se prevede si in normele de aplicare privind Codul Fiscal, de la art.138 din Codul Fiscal* », nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei, intrucat modalitatea de stabilire a comisionului logistic prevazuta in varianta initiala a contractului a fost eliminata prin actul aditional din 20.02.2006 la contractul de vanzare cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, si intrucat prin contestatie nu se aduc argumente privind calculul eronat al accesoriilor, contestația va fi respinsă ca neintemeiata și pentru dobanzile/majorările de întârziere aferente acestei taxe.

3. Cu privire la suma de .X. lei reprezentand TVA neadmisa la deducere aferenta atat dobanzilor percepute pentru neplata la termen a datoriilor, cat si dobanzilor pentru acordarea unei finantari, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC .X.SRL are drept de deducere a acesteia, in conditiile in care societatea contestatara nu prezinta un alt mod de calcul fata de cel efectuat de organele de inspectie fiscala prin reincadrarea operatiunilor, conform prevederilor Contractului de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006 si Actul aditional

din data de 08.01.2006 la contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006,.

In fapt, in perioada august 2006 – iulie 2008, SC .X.SRL a dedus TVA in suma de .X. lei reprezentand comision financiar, calculat si facturat de SC .X. SA in baza contractului de vanzare cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006.

Prin actul additional din 08.01.2006 la contractul initial, este modificata denumirea de « *penalitate de intarziere* » in « *comision financiar* », modul de calcul ramanand acelasi.

Organele de inspectie fiscala avand in vedere componentele plafonului care au stat la baza calculului acestui comision financiar precum si art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au constatat faptul ca acest plafon reprezinta pe de o parte datorii .X. fata de .X. scadente si neachitate si pe de alta parte contravaloarea unui capital investit de .X. in activitatea de distributie a produselor .X..

Astfel, natura comisionului financiar facturat de .X. catre .X. este o dobanda perceputa pentru neplata la termen a datoriilor .X. catre .X. si o dobanda pentru fondurile financiare .X. blocate in avantajul .X..

In Anexa nr.20 la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./11.07.2012 este detaliat modul de calcul al comisionului financiar facturat de SC .X. SA catre SC .X.SRL, iar in Anexa nr.21 la acelasi Raport de inspectie fiscala este prezentata situatia facturarii comisionului financiar si dedus de .X..

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit :

- conform art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, reincadrarea operatiunii astfel, din baza impozabila in suma de .X. lei reprezentand comision financiar, aferenta facturilor emise de .X. in perioada august 2006-iulie 2008, suma de .X. lei reprezinta dobanzi de intarziere pentru neplata la termen a datoriilor .X. catre .X. si suma de .X. lei reprezinta dobanda pentru acordarea unei finantari de .X. catre .X. ;

- conform art.137 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzile percepute dupa data livrarii sau prestarii, pentru plati cu intarziere nu intra in baza de impozitare a TVA ;

- conform art.141 alin.2 lit.c pct.1 (prevederi legale pana la data de 31.12.2006) si art.141 alin.2 lit.a pct.1 (prevederi legale valabile incepand cu

01.01.2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acordarea de credite, precum si administrarea creditului de catre persoana care il acorda reprezinta o prestare de servicii financiare scutita de taxa fara drept de deducere din punct de vedere a TVA,

- nu sunt intrunite prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.155 alin.5 lit.m si lit.n.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X.SRL si-a dedus in mod eronat TVA in suma de .X. lei aferenta comisionului financiar in suma de .X. lei facturat de .X. in perioada august 2006 – iulie 2008.

Prin contestație, societatea susține că facturile au fost emise de SC .X. SA in baza prevederilor contractului de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, iar elementele care compun sumele facturate reprezinta in fapt un comision de risc, calculat prin aplicarea unui procent la un « *plafon* », stabilit in baza unei formule complexe, in cadrul careia se face referire atat la datorii cat si la creante, la suprastoc, la valoarea marfii antrepozitate si garantate cu scrisoare de garantie.

De asemenea, considera ca « *acest comision are rolul de a acoperi riscul aferent anumitor operatiuni comerciale derulate cu un anumit client, neindeplinind conditiile incadrarii acestui comision drept dobanda, conform art.7 din Codul fiscal* ».

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la definitia termenilor comuni:

- art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

“9. comision - orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială;

13. dobânda - orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată;”

Astfel, prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, sunt prezentate definițiile termenilor financiari *comision* și *dobanda*, în înțelesul prezentului cod.

b) referitor la reîncadrarea unei tranzacții :

- art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. ”

Astfel, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

c) referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată :

- art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar serviciile să fie prestate în beneficiul său.

De asemenea, potrivit prevederilor art.137 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;[...]”

Mai mult, sunt incidente prevederile art.155 alin.5 lit.m și lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";[...]”

De asemenea, potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile din data de 01.01.2007, fost art.141 alin.2 lit.c) pct.1 din același act normativ, până la 31.12.2006:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă;[...]”.

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că o societate are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată la momentul exigibilității acesteia care intervine la data la care se produce faptul generator care, în cazul în speță, coincide cu data prestării serviciilor asumate de SC .X.SRL prin Contractul de vânzare cumpărare și prestări servicii nr..X./01.01.2006, precum și actele adiționale, iar baza de impozitare facturată trebuie să prezinte pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, mențiuni referitoare la acestea.

Astfel, in baza contractului de vanzare cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, incheiat intre SC .X.SRL si SC .X. SA si Actul aditional din data de 08.01.2006 la Contractul de vanzare-cumparare si prestari servicii nr..X./01.01.2006, in perioada august 2006 – iulie 2008, SC .X.SRL a dedus TVA aferenta comisionului financiar, calculat si facturat de SC .X. SA.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

- in varianta initiala de contract, nu apare denumirea de comision financiar ci de penalitate, conform pct.4.6 « *Pentru sumele neachitate la scadenta de catre .X., calculate conform Plafonului prevazut la art.5, se vor percepe penalitati de intarziere in cuantul de 12% pe an calendaristic. »*,

- « *Baza de calcul a acestor penalitati nu o reprezinta doar comisionul logistic facturat de .X. catre .X. si neachitat in 30 de zile ci si alte elemente si anume: valoarea la sfarsitul lunii a stocului de produse .X. aflate in proprietatea .X. ce depaseste media aritmetica dintre valoarea vanzarilor realizate in luna si valoarea vanzarilor bugetare pentru luna urmatoare, creantele cesionate de .X. in favoarea .X. si necompensate la sfarsitul lunii, etc. Plafonul, baza de calcul pentru penalitati se calculeaza dupa cum urmeaza dupa urmatoarea formula :*

Plafon = datorii .X.X + (creante Xpiata - creante .X. catre X) + suprastoc + creante cesionate si necompensate + valoarea marfii antrepozitate si garantate cu scrisoare de garantie emisa in favoarea Autoritatii Vamale la solicitarea .X. ».

Prin actul aditional din 08.01.2006 la contractul initial, este modificata denumirea de « *penalitate de intarziere* » in « *comision financiar* », modul de calcul ramanand acelasi.

Organele de inspectie fiscala avand in vedere componentele plafonului care au stat la baza calculului acestui comision financiar precum si art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au constatat faptul ca « *acest plafon reprezinta pe de o parte datorii .X. fata de .X. scadente si neachitate si pe de alta parte contravaloarea unui capital investit de .X. in activitatea de distributie a produselor .X.* ».

In Anexa nr.20 la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./11.07.2012 este detaliat modul de calcul al comisionului financiar facturat de SC .X. SA catre SC .X.SRL, iar in Anexa nr.21 la acelasi Raport de inspectie fiscala este prezentata situatia facturarii comisionului financiar si dedus de .X..

În ceea ce privește susținerea SC .X.SRL potrivit căreia « *facturile au fost emise de SC .X. SA în baza prevederilor contractului de vânzare-cumpărare și prestări servicii nr..X./01.01.2006, iar elementele care compun sumele facturate reprezintă în fapt un comision de risc, calculat prin aplicarea unui procent la un « plafon », stabilit în baza unei formule complexe, în cadrul căreia se face referire atât la datorii cât și la creante, la suprastoc, la valoarea marfii antrepozitate și garantate cu scrisoare de garanție. »*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală nu au intervenit asupra prevederilor contractuale privind componenta *comisionului de risc*, respectiv a *plafonului*, ori societatea nu prezintă în susținere un alt mod de calcul față de cel susținut de organele de inspecție fiscală.

Nici afirmația conform căreia societatea contestată consideră ca « *acest comision are rolul de a acoperi riscul aferent anumitor operațiuni comerciale derulate cu un anumit client, neîndeplinind condițiile încadrării acestui comision drept dobândă, conform art.7 din Codul fiscal* » nu este de natură a modifica constatările organului de inspecție fiscală deoarece, potrivit textelor de lege sus citate, coroborate cu prevederile contractuale conduc în mod indubitabil la încadrarea acestui comision drept dobândă, conform art.7 din Codul fiscal, respectiv *dobânda este orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plată în rate sau orice vânzare cu plată amânată*.

Totodată, la pct.4.8 din Contractul de vânzare cumpărare și prestări servicii nr..X./01.01.2006 se precizează ca « *Partile de comun acord agreează ca, începând cu data de 01.01.2007, vor ajusta cuantumul penalităților (procent anual) prevăzute la art.4.6 la nivelul .X. (X) pe industria farmaceutică, comunicat/publicat de cel puțin două instituții financiare de prestigiu, noul cuantum urmand a se aplica anului contractual 2007* », .X. fiind astfel folosit ca o rată obstacol pentru investițiile de capital, iar procentul aplicat astfel Plafonului luat în calcul la stabilirea comisionului financiar se modifică anual ținând cont de nivelul .X. pe industria farmaceutică.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate în susținerea contestației, precum și prevederile legale în vigoare aplicabile la data efectuării operațiunilor, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere la TVA în suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă dobanzilor percepute pentru neplata la termen a datoriilor cât și pentru dobanzile pentru acordarea unei finanțări, întrucât societatea nu prezintă în susținere documente prin care să se justifice natura comisionului stabilit ca

avand rolul de a acoperi riscul aferent anumitor operatiuni comerciale derulate cu un anumit client, precum si justificarea modului de calcul, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesușinută cu documente contestația formulată de **SC .X. SRL** pentru TVA in suma de .X. lei.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **.X. lei**.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, si intrucat prin contestație nu se aduc argumente privind calculul eronat al accesoriilor, contestația va fi respinsă ca neintemeiata și pentru dobanzile/majorările de întârziere aferente acestei taxe.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de **SC .X. SRL** impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-.X./11.07.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili,* pentru suma totala de **.X. lei** reprezentand:

- .X. lei – taxa pe valoarea adaugata,
- .X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei – penalitati de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL