

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 89 / 29.04.2005

privind solubionarea contestatiei depusa de societate si
înregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala
sub nr.340380/2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Direcția de inspectie fiscala prin adresa nr.565262/28.02.2005, înregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.340380/02.03.2005.

Contestatia este formulata împotriva Deciziei de impunere nr.732879/22.12.2004 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Directia de inspectie fiscala privind obligatiile fiscale suplimentare de plata reprezentând :

- taxa pe valoarea adăugata,
- dobânzi aferente,
- penalități de intarziere,
- impozit pe veniturile realizate de nerezidenti,
- dobânzi aferente,
- penalități de intarziere 0,5%,
- penalități stopaj la sursa 10%.

Contestatia a fost depusa in termenul prevăzut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, având in vedere ca decizia de impunere a fost trimisa societății prin registratura Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili in data de 05.01.2005, asa cum rezulta din borderoul nr.2 din 05.01.2005, aflat in copie la dosar, iar contestatia societății a fost inregistrata la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.1606/02.02.2005, conform stampilei aplicata de serviciul registratura pe originalul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt întrunite conditiile prevăzute de art.174 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei

Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea contestatoare.

I. Prin contestatia formulata societatea contesta in parte Decizia de impunere nr.732879/22.12.2004 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala întocmit de reprezentantii Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Directia de inspectie fiscala in ceea ce priveste taxa pe valoarea adăugata si impozitul pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugata

a) Cu privire la TVA deductibila aferenta aportului de bunuri la capitalul social societatea contesta modul de stabilire si implicit cuantumul sumelor datorate arătând ca a efectuat investitii prin achizitia de echipamente si utilaje de la diversi furnizori, investitii care au fost realizate in baza obligatiilor asumate prin contractele de vanzare-cumparare de actiuni încheiate cu FPS, care au majorat capitalul social si au intrat in patrimoniul societății, fapt pentru care considera ca avea dreptul de deducere a TVA aferenta acestor utilaje.

Societatea considera ca inspectorii fiscali au "confundat tratamentul aplicat beneficiarilor de aport la capitalul social cu tratamentul aportatorilor la capitalul social, care au drept de deducere a TVA la achizitia bunurilor", invocând in sustinerea afirmatiilor prevederile pct.4.12 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugata aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 si Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugata.

De asemenea, societatea nu este de acord cu TVA stabilita suplimentar de inspectorii fiscali si a accesoriilor aferente, fapt pentru care solicita anularea partiala a Raportului de inspectie fiscala si implicit a deciziei de impunere pentru acest capăt de cerere.

b) Cu privire la TVA aferenta serviciilor externe contractate cu prestatori cu sediul in străinătate, societatea considera ca inspectorii fiscali nu au aplicat in mod corect si in totalitate prevederile legale in vigoare pentru perioada supusa verificării, respectiv 01.01.1999 - 01.03.2003.

Societatea arata ca inspectorii fiscali au stabilit debite suplimentare fara a tine cont de "prevederile Deciziei nr.8/2003 emisa de Ministerul Finantelor Publice pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugata si impozitul pe venit" care se refera la operatiunile

derulate sub incidenta prevederilor Ordonantei Guvernului nr.3/1992 si Ordonantei Guvernului nr.17/2000 si nu celor derulate sub incidenta prevederilor din Legea nr.345/2002.

De asemenea, societatea sustine ca potrivit prevederilor actelor normative in vigoare la data operatiunilor "contribuabilii aveau obligatia de plata a TVA aferenta serviciilor externe in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, iar pentru plățile efectuate fara factura TVA se plătea concomitent cu plata prestatorului extern", iar actele normative, respectiv Ordonanta Guvernului nr.3/1992 si Ordonanta Guvernului nr.17/2000, nu fac precizări cu privire la obligatia evidentierii in contabilitate a taxei pe valoarea adăugata aferenta serviciilor externe neachitate in termenul prevăzut.

Contestatoarea considera ca intrucat inspectorii fiscali nu au tinut seama de prevederile Deciziei nr.8/2003 nu datorează TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in străinătate, stabilita prin decizia de impunere.

Cu privire la accesoriile stabilite pentru neachitarea in termen a taxei pe valoarea adăugata aferenta serviciilor contractate cu prestatorii cu sediul in străinătate, societatea considera ca inspectorii fiscali au interpretat eronat actele normative in vigoare calculând dobânzi si penalități de întârziere pana la data de 31.12.2004.

Societatea arata ca prestările de servicii au fost destinate exclusiv realizării de operatiuni care dădeau dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugata si ca in conformitate cu prevederile Deciziei nr.8/2003 nu datorează dobânzi si penalități de întârziere, fapt pentru care solicita anularea acestui capitol din Raportul de inspectie fiscala si implicit din decizia de impunere.

c) Cu privire la TVA colectata aferenta aplicării cotei de 19% pentru veniturile realizate in perioada 01.01.2000 - 14.03.2000 din comisionul încasat aferent operatiunilor de export, societatea considera ca inspectorii fiscali au aplicat eronat prevederile art.17 pct.B din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 si nu au aplicat cota 0 de TVA asupra veniturilor realizate din comisionul aferent operatiunilor de export intermediare.

De asemenea, contestatoarea arata ca inspectorii fiscali nu au avut in vedere prevederile Deciziei nr.4/23.09.2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugata, fapt ce a condus la stabilirea unei TVA colectata suplimentara prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor realizate din comisionul incasat din intermedierea operatiunilor de export si solicita anularea acestui

capitol din Raportul de inspectie fiscala si implicit din decizia de impunere.

2. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente

Societatea sustine ca in mod eronat inspectorii fiscali au considerat plata efectiva, optiunea de conversie a dobânzilor datorate in aport la capitalul social, stabilind de plata un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si accesorii aferente.

Contestatoarea arata ca potrivit actelor normative in vigoare pentru perioada supusa verificării, calcularea, retinerea si virarea impozitului trebuia efectuata la data la care "plătitorul de venit a ordonat si efectuat plata venitului la extern către nerezident", iar in cazul analizat societatea nu a "ordonat si nu a efectuat nici o plata la extern."

Societatea precizează ca in fapt, conversia in actiuni a unei parti din obligatiile către firma nerezidenta creditoare, nu reprezintă o operatiune de plata a venitului provenit din dobânzi la credite, ci reprezintă o translatare intre elementele de pasiv ale societății si nu o scădere a activului si pasivului."

De asemenea, societatea arata ca "practic nu a dispărut obligatia fata de creditor, ci prin conversia acesteia in actiuni, persoanele juridice nerezidente au dobândit un alt drept de creanta asupra unei parti din patrimoniul societății prin actiunile detinute", iar operatiunea nu a avut caracterul unei plati efectuate prin banca la extern.

Din aceste motive societatea considera o interpretare eronata a textului de lege de către inspectorii fiscali care au asimilat conversia dobânzilor datorate in aport la capitalul social cu o plata efectuata la extern către persoana juridica nerezidenta, fapt pentru care solicita anularea acestui capăt de cerere din Raportul de inspectie fiscala si implicit din decizia de impunere.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat in data de 17.12.2004, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.732879/22.12.2004 contestata, inspectorii fiscali din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Directia de inspectie fiscala au constatat următoarele :

- referitor la taxa pe valoarea adăugata,

in perioada mai 1999 - decembrie 2001 contestatoarea a efectuat investitii la societățile la care detinea actiuni, cu scopul de a majora ulterior capitalul social al societăților respective, iar taxa pe valoarea adăugata aferenta intrarilor de bunuri si servicii destinate aportului de capital social la respectivele societăți comerciale a

fost dedusa integral, fiind incalcate astfel prevederile art.6 alin.1 lit.K8 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 si ale art.6 alin.1 lit.K8 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000. Organul de inspectie fiscala a stabilit de plata TVA suplimentara.

De asemenea, societatea nu a constituit in contabilitate obligatia de plata si nu a virat taxa pe valoarea adăugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, pentru perioada ianuarie 1999 - septembrie 2002 fapt ce a condus la stabilirea de plata a TVA suplimentara si dobânzi si penalitati de intarzierii.

In perioada ianuarie - 14 martie 2000 societatea a aplicat cota zero pentru veniturile realizate din comisionul incasat aferent operatiunilor de export intermediare, organul de inspectie fiscala stabilind suplimentar o taxa pe valoarea adăugata colectata.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente

Perioada verificata: ianuarie 1999 - 31 decembrie 2003

Din analiza documentelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca in baza contractului din data de 30.06.1998 societatea a obtinut de la firma ... din Marea Britanie o finantare, pe termen de un an, din care s-a tras efectiv suma de ... USD.

La termenul scadent următor, 30.06.1999, s-a procedat la capitalizarea dobânzilor datorate, incheindu-se un nou acord pentru suma totala de ... USD, iar la următorul termen scadent, 30.06.2000, s-a procedat la o noua capitalizare a dobânzilor acumulate, in suma de ... USD, in baza unui nou acord încheiat pentru suma totala de ... USD.

La data de 11.12.2000 părțile convin asupra majorării capitalului social al contestatoarei cu suma de ... USD, reprezentând echivalentul creditarilor efectiv primite de la finantator, majorare făcuta de către firma Q, deja actionar prin cedarea de către firma N a sumei care face obiectul majorării de capital. In urma acestui acord, din data de 27.11.2000, firma N ramane cu o creanta in suma de ... USD, echivalentul dobânzilor acumulate de la data primei creditari pana la data de 30.06.2000, la care se mai adaugă suma de ... USD reprezentând dobânda pentru perioada 01.07.2000 - 05.12.2000.

In data de 07.12.2000 societatea a mai primit de la firma N o finantare in suma de ... USD, astfel incat la 31.12.2000 soldul era de ... USD, din care sume efectiv primite ... USD si dobânzi capitalizate in credit ... USD.

La data de 21.09.2001 societatea contestatoare si firma N, convin restructurarea datoriei contestatoarei, in suma de

... USD - provenita din dobânzile capitalizate aferente contractului datat 30.06.1998, amendat prin acordurile datate 30.06.1999, 30.06.2000, 11.12.2000 si 05.12.2000, prin capitalizarea dobânzii acumulate, aferenta acestei sume, in suma de ... USD si emiterea a doua bilete la ordin transferabile, in suma de ... USD si respectiv ... USD.

La data de 26.09.2001 firma NB prezintă la plata biletul la ordin in suma de ... USD andosat in favoarea sa de către firma N si părțile convin asupra majorării capitalului social al societății contestatoare cu suma de ... USD, in care era inclusa si dobânda acumulata de la data emiterii biletului la ordin si pana la data hotărârii de majorare a capitalului, si astfel atragerea unui nou acționar in societate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 26.09.2001 prin majorarea capitalului social al contestatoarei cu suma de ... USD reprezentând dobânzi datorate de societate către firmele N si NB in fapt s-a efectuat plata acestor dobânzi către persoanele juridice nerezidente, iar societatea avea obligatia sa vireze impozitul pe veniturile nerezidentilor, pentru suma de ... USD reprezentând dobânzi către firma N - andosate la data de 18.09.2001 către firma NB - un impozit in suma de ... lei si pentru suma de ... USD reprezentând dobânzi către firma NB de la data andosării - 18.09.2001 - pana la data majorării capitalului social -26.09.2001 - un impozit in suma de ... lei.

Pentru nevirarea in termen a impozitului pe veniturile nerezidentilor, datorate, au fost calculate dobânzi si penalități de întârziere.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in data de 11.12.2000 a fost efectuat de către firma Q din Olanda, actionar la societatea contestatoare, un aport la capitalul social in suma de ... USD ca urmare a andosării biletului la ordin emis in favoarea firmei N.

Aportul firmei Q din Olanda la capitalul social din data 16.05.2002 s-a efectuat cu suma totala de ... USD, din care ... USD finantare efectiv realizata si suma de ... USD dobânda capitalizata.

Intrucât suma de ... USD reprezintă venit din dobânzi al persoanei juridice nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de .. lei, dobânzi si penalități de intarziere aferente.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, suspinerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative în vigoare pe perioada verificată invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă aportului de bunuri la capitalul social stabilită suplimentar de plată, dobânzi și penalități de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă pentru bunurile destinate aportului în natură la terțe societăți comerciale achiziționate în perioada în care aportul de bunuri și servicii la capitalul social era o operațiune scutită de TVA contestatoarea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziționare a respectivelor bunuri.

În fapt, în perioada mai 1999 - decembrie 2001 contestatoarea a efectuat investiții la societățile la care detinea acțiuni.

Investitiile au fost efectuate cu scopul de a majora ulterior capitalul social al societăților respective.

Societatea contestatoare a dedus integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de procurare a bunurilor sau de prestare a serviciilor destinate ulterior aportului la capitalul social la societățile la care detinea acțiuni.

În drept, pentru perioada 01.01.1999 - 14.03.2000 sunt aplicabile prevederile art.6 alin.1 lit.K8 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 republicată privind taxa pe valoarea adăugată care precizează ca : *"Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:*

k)8. aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale; [...]",

prevederi legale care au fost preluate și în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabile pentru perioada 15.03.2000 - 31.05.2002.

De asemenea, la pct.10.5 lit.b) din normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 se precizează ca :

"Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, referitoare la: [...]"

b) bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru care legea nu prevede exercitarea dreptului de deducere; [...]"

Aceste prevederi se regăsesc și la pct.10.6 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în perioada avută în vedere de organele de inspecție fiscală aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale în perioada avută în vedere de organele de inspecție fiscală, era operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile legale și documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în mod eronat contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de bunuri și prestări de servicii destinate aportului la capitalul social la societățile comerciale la care era acționar.

Afirmatia societății că prin Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată au fost aduse clarificările necesare, fiind astfel "eliminate formulările ce puteau naște confuzii sau interpretări neconforme cu spiritul și esența taxei pe valoarea adăugată" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât majorarea capitalului social la societățile la care contestatoarea era acționar, s-a efectuat în luna martie și iulie 2001, când erau în vigoare prevederile Ordonanței Guvernului nr.3/1992 și Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care precizau că aportul de bunuri și servicii la capitalul social este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată și, în consecință fără drept de deducere.

Deși prin Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 01.06.2002, aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale are drept de deducere, însă aceste prevederi legale nu-i sunt aplicabile contestatoarei întrucât legea acționează pentru viitor, neputând fi aplicată retroactiv, bunurile și serviciile în cauză fiind achiziționate anterior intrării în vigoare a acestui act normativ, iar majorările de capital au avut loc în data de 06.03.2001, conform certificatului de înscris de mențiuni nr.1884, 06.07.2001 - certificat de înscris de mențiuni nr.5543 și 10.07.2001, conform certificatului de înscris de mențiuni nr.5589, așa cum rezultă din adresa Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili nr.565539/28.03.2005, anexată la dosarul cauzei.

În consecință, contestatoarea nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor destinate aportului în natură la capitalul social la

societatile la care era actionar, cum in mod legal au stabilit organele de inspectie fiscala, fapt pentru care urmează a se respinge contestatia ca neîntemeiata pentru acest capăt de cerere.

Referitor la dobânzile si penalitățile de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugata, calculate prin decizia de impunere, se retine ca stabilirea de dobânzi si penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugata in sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adăugata iar prin contestatie nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al dobânzilor si penalităților de intarziere, aceasta datorează si suma de ... lei cu titlu de dobânzi si suma de ... lei cu titlu de penalități de intarziere reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugata aferenta serviciilor contractate de societate cu prestatori cu sediul in străinătate, dobânzile si penalitățile de intarziere aferente,

cauza supusa solutionarii este daca societatea poate fi exonerata de plata acestei taxe in conditiile in care aferent acestor servicii contractate cu parteneri din strainatate nu a virat la bugetul de stat TVA insa sustine ca putea regulariza plata acestei taxe la data controlului in baza Deciziei nr.8/2003.

In fapt, in perioada ianuarie 1999 - septembrie 2002 societatea a beneficiat de serviciile unor prestatori cu sediul in străinătate pentru care nu a achitat taxa pe valoarea adăugata in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe de la prestatorul extern.

De asemenea, societatea nu a evidentiat in contabilitate obligatia privind taxa pe valoarea adăugata aferenta acestor facturi.

In drept, pct.11.15 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugata, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998, in vigoare pentru perioada ianuarie 1999 - 14 martie 2000, prevede ca : "*Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din. România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate si pentru care locul impozitării se situează în România, potrivit cap. IV din prezentele norme, se plătește la*

organul fiscal teritorial sau la banca comercială în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură, taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern."

Aceste prevederi se regăsesc și la pct.7.7 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, în vigoare pentru perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002.

În speta sunt incidente și prevederile art.29 lit.D e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe adăugată, în vigoare pentru perioada 1 iunie 2002 - septembrie 2002 care precizează ca:

"Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:[...]

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:[...]

e) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 alin. (1) lit. c), exclusiv operațiunile de leasing contractate cu locatori/finantatori din străinătate, care sunt reglementate la lit. d), în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată:[...]"

În temeiul prevederilor menționate se reține că pentru prestările de servicii efectuate de prestatori din străinătate societatea trebuia să plătească taxa pe valoarea adăugată în termen de 7 zile de la primirea facturii externe.

În ceea ce privește cuprinderea acestor servicii în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată societatea își însușește constatările organelor de inspecție fiscală, însă nu este de acord cu stabilirea debitelor cu titlu de TVA, dobânda și penalități de întârziere în sarcina sa, invocând Decizia nr.8/2003.

Având în vedere prevederile legale și documentele aflate la dosarul cauzei se reține că întrucât societatea nu a evidențiat în contabilitate obligația de plată și nu a virat taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul în străinătate, în mod legal organele de inspecție fiscală au obligat contestatoarea la plata TVA în suma de ... lei.

Afirmatia societății potrivit căreia la stabilirea obligatiilor suplimentare de plata organele de inspectie fiscala nu au tinut "cont de prevederile Deciziei nr.8/2003 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugata emisa de Ministerul Finantelor Publice" nu poate fi avuta in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat solutia de la pct.1 aprobata prin Decizia Comisiei Centrale Fiscale se refera la situatia in care taxa pe valoarea adăugata neachitata in termenul legal a fost **"evidentiată în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru operatiuni de leasing contractate cu locatori/finantatori din străinătate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România dacă prestatorul de servicii nu si-a desemnat un reprezentant fiscal în România."**

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie fiscala privind veniturile bugetului general consolidat transmis cu adresa nr.261540/28.03.2005 intr-o speta asemanatoare.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca fiind datorat un debit de natura taxei pe valoarea adăugata, aceasta mai datorează si dobânzile si penalitățile de întârziere, calculate in baza prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1996, Ordonantei Guvernului nr.26/2001, Ordonantei Guvernului nr.61/2002 si art.114 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, conform principiului de drept **accesorium sequitur principale**.

Afirmatia societății potrivit căreia nu datorează dobânzi si penalități de întârziere deoarece Decizia nr.8/2003 precizează ca "se datorează dobânzi si penalități numai pentru prestări de servicii destinate realizării de operatiuni care sunt supuse pro rata si respectiv, prestările de servicii destinate realizării de operatiuni care nu au drept de deducere", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat aceste accesorii au fost calculate pentru neachitarea la scadenta a TVA aferenta prestărilor realizate de prestatori cu sediul in străinătate, iar faptul ca societatea nu a evidentiat TVA a determinat neaplicarea prevederilor Deciziei nr.8/2003.

In cauza sunt incidente reglementările dreptului comun privitoare la creantele bugetare neachitate in termen si anume:

Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind colectarea creantelor bugetare, aprobata si modificata prin Legea nr. 108/1996 care la art.13 prevedea ca "*orice obligatie bugetară*

neachitată la scadență generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv."

Aceste prevederi se regăsesc și la art.13 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, iar la art.13 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare se precizează ca *"dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadentei obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv"*.

De asemenea, Codul de procedura fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 prevede aplicarea de dobânzi și penalități pentru neachitarea la scadență a creanțelor bugetare.

Fata de aceste considerente pe cale de consecință urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de ... lei reprezentând dobânzi și suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din comisionul încasat din intermedierea unor operațiuni de export, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă aceste debite sunt legal datorate de societate, în condițiile în care prin procesul verbal înregistrat la societate sub nr.6/25.03.2005, reprezentanții direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit că *"societatea îndeplinește condițiile prevăzute la pct.1 și 3 din Decizia nr.4/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată și accizele, beneficiind astfel de cota zero de TVA",*

În fapt, în perioada 01.01 - 14.03.2000 societatea a intermediat, pentru diverse firme, operațiuni de export.

Societatea a emis către producători facturile pentru încasarea comisionului convenit din intermedierea operațiunilor de export și a aplicat cota zero de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat prin raportul de inspecție fiscală ca asupra acestor operațiuni se aplică taxa pe valoarea adăugată în cota de 19% și au stabilit prin decizia de impunere, o taxă pe valoarea adăugată colectată în suma de ... lei, iar pentru nevirarea în termen au fost calculate dobânzi și penalități de întârzierii.

Prin procesul verbal nr.6/25.03.2005, reprezentantii Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au precizat urmatoarele:

"Urmare a verificării documentelor in original puse la dispozitie s-a constatat ca societatea beneficiază de cota zero de TVA pentru veniturile de natura celor de mai sus fiind respectate conditiile prevăzute la pct. 1) si pct. 3) din Decizia nr. 4/2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugata si accizele:

1) Referitor la conditia prevăzuta la pct.1) din Decizia nr. 4/2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugata si accizele, potrivit căreia, se aplica cota zero de TVA pentru serviciile legate direct de exportul bunurilor in situatia in care contravaloarea acestora este inclusa in pretul exten al bunurilor exportate, potrivit conditiei de livrare INCOTERMS, mentionam ca aceasta conditie a fost respectata intrucat conform contractelor de comision pentru operatiuni de export-import incheiate de contestatoare, in calitate de comisionar cu diverse societăti in calitate de comitent, ".....comisionul se calculează la valoarea FCA/FOB/DAF frontiera romana a produselor livrate si plătite de partenerul extern, conform declaratiei vamale de export si declaratiei de incasare valutara si se considera datorat de comitent comisionarului in momentul incasarii contravalorii in valuta a fiecărui lot de marfa livrat. Comisionul va fi retinut de comisionar din valoarea facturii externe încasate care urmează sa fie decontata, in valuta, comitentului."

2) Referitor la documentele de justificare a cotei zero de TVA prevăzute la pct.3 din Decizia nr.4/2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugata si accizele, mentionam următoarele:

a) In perioada 01.01.2000 - 14.03.2000 S.C. TOFAN GRUP INTERNATIONAL S.A. a derulat contracte de comision pentru operatiuni de export-import cu următoarele societăti comerciale:

1) S.C. ... S.A.;

- contract nr.1450/01.10.1997

- act aditional la contractul nr.1450/01.10.1997 prin care se prelungeste valabilitatea contractului pe durata anului 2000;

2) S.C. ... S.A.;

- contract nr. 1449/01.10.1997
- act aditional la contractul nr. 1449/01.10.1997 prin care se prelungeste valabilitatea contractului pe durata anului 2000;

3) S.C. ... S.A.;

- contract nr. 1451/01.10.1997
- act aditional la contractul nr. 1451/01.10.1997 prin care se prelungeste valabilitatea contractului pe durata anului 2000;

4) S.C. ... S.A.;

- contract nr. 97010/19.11.1997
- act aditional la contractul nr. 97010/19.11.1997 prin care se prelungeste valabilitatea contractului pe durata anului 2000;

b) Pe factura fiscala emisa de comitent exista mentiunea ca marfa este destinata exportului in comision prin: S.C. ... S.A.

c) societatea contestatoare a încasat in valuta in conturi bancare in valuta deschise la banci autorizate de Banca Naționala a României..

Tinand cont de cele prezentate mai sus rezulta faptul ca societatea îndeplinește condițiile prevăzute la pct.1 și 3 din Decizia nr. 4/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată și accizele, beneficiind astfel de cota zero TVA."

In drept, art.17 B lit.i) din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata asa cum a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.215/1999 privind modificarea si completarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adăugata prevede ca se aplica cota zero pentru : *"prestări de servicii efectuate de agentii economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României;"*

La punctele 3 și 4 din Decizia nr.4/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adaugata și accizele, se precizeaza:

"3. Pentru alte prestări de servicii legate direct de exportul bunurilor justificarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată se face cu:

- a) contractul încheiat cu unitatea exportatoare;
- b) documentele prezentate de exportatori, din care să rezulte că operatiunile în cauză sunt direct legate de exportul de bunuri;

c) dovada încasării contravalorii prestării de servicii în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.

4. *Pentru exporturile realizate prin comisionari, în perioada 1 ianuarie -14 martie 2000, comitentul justifică cota zero de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute la pct. 9.12 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, și cu dovada încasării contravalorii exportului în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României sau cu dovada încasării valutei în contul comisionarului, cu copie de pe extrasul de cont sau cu copie de pe declarația de încasare valutară, după caz Copia de pe extrasul de cont sau copia de pe declarația de încasare valutară, după caz, va fi transmisă în mod obligatoriu de către comisionar comitentului, certificată pentru autenticitate cu stampila societății comisionare și cu semnătura persoanelor sau persoanei autorizate legal să angajeze societatea comisionară.*

În situația în care comitentul face dovada încasării contravalorii exportului în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României, nu trebuie să facă dovada încasării valutei în contul comisionarului.

Comisionarul beneficiază de cota zero a taxei pe valoarea adăugată pentru comisionul încasat în lei de la comitent, în situația în care comitentul încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României contravaloarea exportului, inclusiv comisionul societății comisionare."

. Potrivit pct.9.12 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 cu privire la Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată justificarea realizării exportului de bunuri se face *"pentru exportul realizat prin comisionari: copia de pe factura externă, de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate"*.

Având în vedere situația intervenită ca urmare a întocmirii de către reprezentanții Direcției generale de administrare a marilor contribuabili a procesului verbal nr.6/25.03.2005 act din care rezulta verificarea îndeplinirii de contestatoare a condițiilor impuse de reglementările în vigoare în perioada 01.01 - 14.03.2000 pentru aplicarea cotei zero de TVA la comisionul încasat din intermedierea operațiunilor de comerț exterior se constată ca suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată precum și accesoriile acesteia au fost eronat stabilite de

organele fiscale prin decizia de impunere contestata, motiv pentru care se va admite contestatia societatii pentru aceste debite.

4. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor, a dobânzilor aferente, a penalităților de întârziere si a penalităților pentru stopaj la sursa in cota de 10%,

cauza supusa solutionării este daca aferent dobânzilor datorate nerezidentilor, convertite in aport la capitalul social, contestatoarea avea obligatia sa retina la sursa impozitul pe veniturile nerezidentilor in conditiile in care prin transformarea dobânzilor in aport, creanta firmei nerezidente s-a stins, aceasta devenind din creditor actionar.

In fapt, in baza unor contracte de împrumut societatea contestatoare a beneficiat in perioada 1998 - 2002 de finantări de la firmele N din Marea Britanie, NB si Q din Olanda. Societatea a stins, in septembrie 2001 si in mai 2002, datoria reprezentând dobânda aferenta creditelor acordate de cele trei firme prin majorarea capitalului social.

Astfel, se retine ca in baza contractului încheiat in data de 30.06.1998, contestatoarea a obtinut de la firma N din Marea Britanie o finantare in suma de ... USD, pe termen de un an, din care a utilizat efectiv suma de ... USD.

La termenul scadent, respectiv 30.06.1999, s-a convenit capitalizarea dobânzilor datorate in suma de ... USD prin încheierea unui nou acord pentru suma de ... USD.

La termenul scadent următor, respectiv 30.06.2000, s-a convenit capitalizarea dobânzilor acumulate in suma de ... USD in baza unui nou acord incheiat cu finantatorul pentru suma totala de ... USD. In data de 11.12.2000 părțile au convenit majorarea capitalului social al societatii contestatoare cu suma de ... USD, suma reprezentând creditele efectiv primite de societate de la finantator, iar majorarea capitalului social s-a făcut de către firma Q in urma cedării de către firma N, pentru aceasta suma, a drepturilor sale din acordul de finantare.

In urma acestui acord firma N a rămas cu o creanta in suma de ... USD reprezentând echivalentul dobânzilor acumulate de la data primei creditari pana la 30.06.2000, la care s-a mai adăugat si dobânda pentru perioada 01.07.2000 - 05.12.2000 in suma de ... USD.

Societatea a mai primit un credit de la firma N in data de 07.12.2000, in suma de ... USD, astfel ca soldul obligapiei societății către finantator era la data de 31.12.2000 de ... USD, din

care dobânzi capitalizate in credit ... USD. La data de 21.09.2001 societatea contestatoare si firma N convin restructurarea datoriei in suma de ... USD, provenita din dobânzi capitalizate aferente contractului datat 30.06.1998, amendat prin acordurile date 30.06.1999, 30.06.2000, 11.12.2000 si 05.12.2000, prin capitalizarea dobânzii acumulate, aferenta acestei sume, in suma de ... USD si emiterea a doua bilete la ordin, transferabil, in suma de ... USD si respectiv ... USD. In data de 26.09.2002 prezintă la plata biletul la ordin in suma de ... USD, andosat in favoarea sa de firma N, iar părțile convin majorarea capitalului social al contestatoarei cu aceasta suma si astfel atragerea unui nou actionar in societate.

De asemenea, aportul firmei Q din Olanda la capitalul social al societatii contestatoarei s-a efectuat in data de 16.05.2002 cu suma totala de ... USD, din care suma de ... USD a reprezentat finantare efectiv acordata, iar suma de ... USD dobânda capitalizata.

In drept, art.2 alin.1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate in România de persoane fizice si juridice nerezidente prevede ca :

"Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate din România se calculează, se retine si se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidentilor, cu exceptia dobânzilor plătite acestor persoane de băncile înregistrate în România pentru depozitele la vedere si la termen, pentru certificatele de depozit, precum si cele aferente oricărui instrument de economisire al acestora; [...]" iar alin.2) din acelasi act normativ precizează ca :

"Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor mentionate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidentilor, transformate în lei la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonantarea plății către nerezident."

Având in vedere prevederile legale aplicabile in speta se retine ca veniturile din dobânzile realizate de nerezidenti din România se impozitează cu 10%, creditorul realizand venitul de natura dobanzii la scadenta imprumutului acordat.

Din punct de vedere economic prin capitalizarea dobânzilor aferente imprumutului contractat din străinătate contestatoarea, in calitate de debitor, a stins dobânda fata de

creditor initial prin transformarea dobanzilor in credit principal iar apoi prin emiterea de noi actiuni, majorandu-si in acest mod capitalul social.

Creditorul devenind actionar la societatea contestatoare si-a realizat creantele asupra societății comerciale decurgând din dobânda la împrumut, prin obtinerea unor actiuni asupra cărora poate dispune in orice moment.

Cu alte cuvinte, venitul reprezentat de dobânzi aferente împrumutului a fost utilizat pentru obtinerea de actiuni la societatea contestatoare, actiuni asupra cărora are drept de dispozitie, respectiv le poate păstra in vederea obtinerii de dividende , ori le poate cesiona in vederea incasarii contravalorii lor.

Din punct de vedere juridic raporturile născute intre contestatoare, in calitate de debitor si firmele N, NB, Q, in calitate de creditori in baza contractelor de împrumut, s-au stins la momentul majorării capitalului social al contestatoarei prin incorporarea dobanzilor aferente împrumuturilor acordate de creditori.

Astfel, daca pana la data inscrierii la Oficiul Registrului Comertului a cererii de mentiuni privind majorarea capitalului social, creditorii aveau asupra debitorului un drept de creanta cu privire la dobânda aferenta împrumutului ajuns la scadenta, după majorarea capitalului social acest drept al creditorilor s-a stins, devenind proprietari asupra unor actiuni, fapt ce determina raporturi juridice diferite si, anume actionar - societate comerciala.

Calitatea de actionar dobândita in urma majorării capitalului social este datorata realizării de către fostii creditori al venitului numit dobânda pentru ca acestia au renuntat la incasarea in numerar sau prin virament a dobânzii ce li se cuvenea de drept, intelegand sa primească in schimb un anumit număr de actiuni.

In situatia in care nu ar fi procedat astfel ar fi trebuit ca acesti actionari **sa achite** contravaloarea actiunilor emise de contestatoare si atribuite lor, lucru care in realitate nu s-a întâmplat.

Si din punct de vedere contabil, desi nu aceasta constituie fundamentul solutiei de respingere, se retine ca insasi societatea contestatoare la scadenta împrumutului a debitat contul 1687 "dobânzi aferente împrumuturilor si datoriiilor asimilate", cont cu ajutorul căruia, in conformitate cu Regulamentul de aplicare a Legii contabilității aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993, se tine evidenta dobanzilor datorate, iar in debitul acestui cont se înregistrează "suma dobanzilor plătite".

Aceasta rezulta din nota contabila nr.60/iunie 2000 depusa de societate la dosarul cauzei cu adresa nr.114/24.03.2005 si înregistrata la Agenția Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.340536/25.03.2005.

Deci, in contabilitatea proprie societatea a inregistrat, asa cum s-a retinut mai sus, plata dobânzii, respectiv stingerea obligatiei fata de creditor, concomitent cu nasterea unei noi obligatii diferita de cea izvorâta din contractul de imprumut ajuns la scadenta.

Prin compensarea efectuata contestatoarea a diminuat soldul creditor al contului 168 "Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor asimilate", sod ce reprezinta datorii neplatite si a majorat soldul contului 101 "Capital social" sod ce reprezinta contravaloarea actiunilor emise de societate in favoarea actionarului, in cazul in speta.

Dar aceasta compensare potrivit normelor metodologice de inregistrare in contabilitate, nu se face in mod automat prin diminuarea si implicit majorarea sumelor reflectate in creditului acestor conturi, ci presupune debitarea contului 168 "Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor neplatite" si creditarea contului 101 "Capital social".

Ori in debitul contului 168 nu se reflecta, potrivit normelor contabile de evidenta contabila si potrivit functionalitatii acestui cont, decat plata obligatiilor de natura dobanzilor respective, stingerea lor, motiv pentru care nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea potrivit carei conversia obligatiilor catre creditori in actiuni "nu a avut caracterul unei plati efective prin banca si cu atât mai mult la extern, persoanele juridice nerezidente dobândind un alt drept de creanta asupra unei parti din patrimoniul societății prin actiunile detinute" intrucat sintagma "**dobânzi plătite nerezidentilor**" din cuprinsul art.2 alin.1 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 vizează stingerea datoriei, respectiv a dobânzii.

Potrivit art.210 din Legea societatilor comerciale nr.31/1990 republicata "*Capitalul social se poate mări prin emisiunea de actiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a actiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar si/sau în natură [...] ori prin compensarea unor creante lichide si exigibile asupra societății cu actiuni ale acesteia*".

Faptul ca nu s-au folosit metodele conventionale de plata prin transfer bancar nu înseamnă ca dobânda nu a fost plătită. Creditorul a intrat in posesia fructelor capitalului

împrumutat debitorului, manifestandu-si dreptul de dispozitie cu privire la aceste fructe in sensul ca dobânda obtinută a fost initial transformata in credit in vederea fructificarii iar apoi a fost folosita la majorarea capitalului social al contestatoarei, dobândind in acest mod un alt drept de creanta asupra unei parti din patrimoniul societății prin actiunile detinute.

Firmele finantatoare, respectiv N, NB si Q, au realizat venituri din perceperea unor dobânzi la capitalul imprumutat, aceste venituri fiind impozabile, potrivit legii.

Modul in care debitorul si-a constituit sumele prin care a stins datoria nu are nici o legătura cu privire la plata impozitului pe venit, fiind nerelevant faptul ca debitorul s-ar fi mentinut intr-o stare de dependenta financiara fata de firmele creditoare initial prin transformarea dobanzilor in credit principal, iar apoi prin majorarea capitalului social la societatea contestatoare.

Fata de cele retinute rezulta ca termenul "platitor" are o semnificatie larga din moment ce, conceptul de plata inseamna indeplinirea obligatiei de a pune la dispozitia creditorului dobanzile aferente creditului in modalitatea ceruta de acesta.

In aceste conditii se retine ca veniturile de natura dobanzilor realizate in România de un nerezident, se impun conform art.2 alin.1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, citat mai sus.

In consecinaa, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datorează impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, contestatia urmând a fi respinsa ca neîntemeiata pentru acest capăt de cerere.

Intrucât in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe veniturile nerezidentilor, iar prin contestatie nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al dobanzilor si penalităților de întârziere, aceasta datorează si suma de ... lei cu titlu de dobanzi, suma de ... lei cu titlu de penalități de intarziere si suma de ... lei cu titlu de penalități in cota de 10%, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiata contestatia si pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.6 alin.1 lit.K8 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992, art.17 B lit.i) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.215/1999, pct.9.12, pct.10.5 lit.b) si pct.11.15 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998, pct.7.7 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000, art.29 lit.D e) si f) din Legea nr.345/2002, art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996, art.13

alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002, pct.4 din Decizia nr.4/2002, art.2 alin.1 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 coroborat cu art.185 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiata a contestatiei formulata de societatea contestatoare pentru suma de ... lei reprezentând :

- TVA deductibila aferente aportului de bunuri la capitalul social,
- dobânzi aferente,
- penalități de întârziere aferente,
- TVA aferenta serviciilor externe contractate cu prestatori cu sediul in străinătate,
- dobânzi aferente,
- penalități de întârziere,
- impozit pe veniturile nerezidentilor,
- dobânzi aferente,
- penalități de intarziere,
- penalități in cota de 10%.

2. Admiterea contestatiei formulata pentru suma de ... lei reprezentând :

- taxa pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate din intermedierea unor operatii de export,
 - dobânzi aferente,
 - penalități de intarziere
- si anulara capitolului din Decizia de impunere nr.732879/22.12.2004.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL
ION CAPDEFIER**

I.I./29.04.2005