

DECIZIE nr. 1575/495/13.10.2015

privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr. ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județene a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 cu adresa nr. ... , înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ... , asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.
CIF: RO ... ,
cu sediul în ... , jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ... și la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea acesteia.

Suma totală contestată este în cuantum de **... lei** și reprezintă:

- ... lei – impozit pe veniturile din salarii
- lei – dobânzi și penalități aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – CAS angajați;
- lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajați;
- ... lei – CAS angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajator;
- ... lei – fond Risc accidente și boli profesionale;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente fondului Risc accidente și boli profesionale;
- ... lei – contribuție șomaj angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajator;
- ... lei – contribuție șomaj angajați;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajați;
- ... lei – fond garantare creanțe salariale;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente fondului garantare creanțe salariale;

- ... lei – contribuții sănătate angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuții sănătate angajator;
- ... lei – contribuții sănătate angajați;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuții sănătate angajați;
- ... lei – contribuția pentru indemnizații concedii;
- .. lei – dobânzi și penalități aferente contribuției pentru indemnizații concedii.

Contestația a fost semnată de administratorul societății petente, așa cum prevede art. 206 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația formulată, petenta SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... emisă de A.J.F.P. Arad, solicitând anularea acesteia, în opinia sa, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală stabilind o bază impozabilă suplimentară constând în diurna acordată persoanelor detașate în străinătate motivat pe faptul că reprezintă în realitate salarii și la acestea au fost calculate obligații fiscale principale și accesorii.

Analizând temeiurile de drept invocate în actul administrativ atacat, petenta precizează că invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) Cod fiscal este greșită deoarece „acest articol se referă la tranzacții nicidecum la contracte de muncă, indemnizații de deplasare și alte aspecte sesizate de Codul muncii.”

Redând situația de fapt, petenta arată că a detașat în Germania un salariat încadrat cu contract individual de muncă, pentru a presta, pe teritoriul acestei țări, serviciile de proiectare în baza unor contracte scrise, angajatul beneficiind pe lângă salariul lunar de o diurnă zilnică de 55 Euro/zi de detașare.

În considerarea bazei legale care reglementează în domeniul indemnizațiilor de deplasare (prezentată în filele 3 – 4 din contestație), respectiv Codul muncii, HG nr. 518/1995 și Codul fiscal, petenta consideră că urmare celor stabilite prin actul administrativ fiscal au fost înlăturate „în totalitate” drepturile angajatului în cauză la diurnă, precum și faptul că s-a intervenit, fără drept, în contractul de muncă al salariatului detașat, organele de inspecție fiscală stabilind că „salariul acestuia este altul decât cel convenit și că indemnizațiile plătite au caracter de salariu”.

Totodată în ceea ce privește regulile de stabilire a impozitului pe venit, respectiv a modului de deducere a sumelor respective pentru calcularea contribuțiilor sociale obligatorii, petenta subliniază faptul că „(...) deductibilitatea este prevăzută în mod expres de lege, stare de fapt recunoscută

de însuși organul de inspecție fiscală (...) Organul fiscal nu are dreptul de a reîncadra plățile făcute de societate deoarece aceste plăți se supun perfect cu obligațiile legale ale societății și cu drepturile salariaților (...) și sunt prevăzute în mod expres de lege ca deductibile limitat. În cazul nostru, salariatul detașat avea dreptul la 87,5 euro pe zi cu titlu de indemnizație (diurnă), suma fiind calculată conform HG nr. 518/1995, această sumă neputând fi încadrată ca salariu și neintrând în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale.”

În susținerea celor mai sus redate, petenta consideră că deoarece indemnizațiile plătite s-au încadrat în limitele prevăzute de lege, acestea sunt deductibile la calculul obligațiilor fiscale.

Mai mult, în condițiile în care salariatul detașat a primit în România salariile convenite potrivit contractului individual de muncă, fapt reținut și de organele de inspecție fiscală, în opinia petentei „celelalte sume de bani trebuie să rămână cu regimul juridic avut în vedere la data plăților, iar exercitarea dreptului de apreciere nu poate fi decât o încălcare a dispozițiilor legale de către organul fiscal”.

În finalul contestației petenta citează prevederile art. 2 alin. (1) din Legea nr. 209/20.07.2015 privind anularea unor obligații fiscale.

II. Inspecția fiscală desfășurată la S.C. X S.R.L s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... , contestată.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că petenta a acordat o indemnizație sub formă de diurnă care reprezintă în fapt plata muncii salariatului în Germania, fiind, în opinia acestora, o formă de salarizare mascată și nicidecum în funcție de contravaloarea mesei și a transportului local pe fiecare zi de detașare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că indemnizațiile acordate salariatului petentei în Germania nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate diurnă, scopul diurnei fiind acela de acoperire a cheltuielilor de masă și transport local, astfel că indemnizațiile în cauză reprezintă în fapt o formă de salarizare prin care s-a urmărit evitarea declarării și plății integrale a impozitului pe venitul din salarii și a contribuțiilor aferente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat ca venituri asimilate salariilor contravaloarea sumelor acordate de societate cu titlu de „diurne” în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 68 din HG nr. 44/2004 și în consecință în considerarea art. 57 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal au procedat la reîntregirea bazei de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii cu contravaloarea diurnelor acordate angajaților care au desfășurat activitate în străinătate.

Pe cale de consecință în sarcina petentei s-a stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, precum și contribuțiile aferente veniturilor de natură salarială (diurne) acordate angajatului care a desfășurat activitate în străinătate în sumă totală de ... lei.

Pentru neachitarea la termen a impozit pe veniturile din salarii și a contribuțiilor stabilite suplimentar s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

III. SC X SRL cu sediul în ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... , are cod unic de înregistrare RO... cont bancar deschis la SA – și are ca obiect principal de activitate „.....” – cod CAEN

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentei suma totală de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială (diurne) acordate angajaților care au desfășurat activitate în străinătate împreună cu accesoriile aferente.

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care ulterior emiterii actului administrativ atacat în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, urmare căreia Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a emis **Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... conform art. 2 din legea mai sus precizată.***

În fapt, petenta a detașat pe o perioadă determinată un salariat (PD) angajat cu contractul de muncă nr./06.01.2012 pe o perioadă nedeterminată, având funcția de inginer constructor, pe baza unor acte adiționale la contractele de muncă încheiate și înregistrate în Registrul de evidență al salariaților, în care sunt precizate următoarele:

- locul de muncă va fi în Germania; perioada de delegare/detașare – 1 an cu posibilitatea prelungirii cu acordul ambelor părți;
- remunerarea: salariul lunar este stabilit în contractul de muncă al angajatorului beneficiind și de o diurnă zilnică de 55 euro valabilă pentru perioada de detașare;

- SC X SRL în calitate de firmă prestatoare de servicii a efectuat detașarea unui angajat (inginer constructor) către societatea contractantă cu sediul în afara teritoriului României;
- firmei prestatoare de servicii (SC X SRL) îi revine sarcina îndeplinirii tuturor obligațiilor care decurg din contractul încheiat cu angajatul său (PD).

Organele de inspecție fiscală în baza documentelor puse la dispoziție de către petentă (evidența contabilă, contract de muncă, ordine de deplasare pe numele salariatului trimis în străinătate) au stabilit că SC X SRL nu a inclus indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale datorate statului român.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere, respectiv a salariului brut aferent salariatului pe perioada detașării, prin Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... stabilind impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială (diurne) acordate angajaților care au desfășurat activitate în străinătate împreună cu accesoriile aferente în sumă totală de ... lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... petenta a formulat contestație.

Ulterior formulării contestației în Monitorul Oficial al României nr. 540 din 20 iulie 2015 a fost publicată **Legea nr. 209/2015** privind anularea unor obligații fiscale, care la art. 2 alin. (1) și art. 5 alin. (1) stipulează:

„ART. 2

(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

ART. 5

(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”

Totodată la art. 6 din același act normativ, legiuitorul a prevăzut că: *„Procedura de aplicare a prezentei legi se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se emite în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a acesteia.”*

În consecință, în considerarea art. 6 din Legea nr. 209/2015, la data de 21 august 2015 în Monitorul Oficial al României nr. 637 a fost publicat Ordinul nr. **2.202 din 19 august 2015** pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind

anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, în care la pct. II este prezentată procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului.

Astfel urmare publicării în Monitorul Oficial al României a Legii nr. 209/2015 și a Ordinului nr. 2.202 din 19 august 2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, la data de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... în care a precizat că:

„În temeiul prevederilor art. 2 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale (...) se anulează suma de ... lei, stabilită prin titluri de creanțe comunicate dumneavoastră până în prezent, după cum urmează: (...)

Nr. crt.	Natura creanței	Categorია de sumă			Suma anulată lei	Numărul și data titlului de creanță comunicat
		Debit	Dobândă	Penalitate		
						Decizia de impunere nr. ... din 24.06.2015

Împotriva prezentei decizii se poate formula contestație, în condițiile Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.”, la coloana 7 din cuprinsul acesteia fiind identificată Decizia de impunere nr. ... din 24.06.2015, care face obiectul contestației, ca figurând la „Numărul și data titlului de creanță comunicat”, ce conține obligația fiscală anulată.

În drept, conform OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 24

Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.

ART. 32

Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.

(...)

ART. 33

Competența teritorială

(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.

(...)

ART. 47

Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(...)

Parlamentul României a adoptat Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în M.O. al României nr. 540 din 20 iulie 2015, în vigoare din data de 23 iulie 2015 conform art. 12 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

Astfel potrivit acestui act normativ „*Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.*

ART. 5

(1) Anularea obligațiilor fiscale prevăzute la art. 1-4 se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.”

Având în vedere dispozițiile legale mai sus citate rezultă că legiuitorul a stabilit că se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, în situația îndeplinirii condițiilor obligatorii, respectiv:

- obligații fiscale rezultate urmare recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații

care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări să fie aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015

- obligațiile fiscale stabilite să fie neachitate până la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015, respectiv 23 iulie 2015.

Ulterior publicării în M.O. al României a Ordinului nr. 2202/2015, structura de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, cu adresa nr. .../16.09.2015, înregistrată la AJFP Arad sub nr. .../17.09.2015, a comunicat lista contribuabililor pentru care au fost emise decizii de impunere și care intră sub incidența art. 2 din Legea nr. 209/2015; pentru SC X SRL sumele ce pot face obiectul anulării conform Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale fiind lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente și accesorii aferente în sumă totală de lei, sume ce au fost stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

În conformitate cu dispozițiile cap. II. „*Procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului*” din Ordinul nr. 2202/2015, care prevede:

„**II. Procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului**

1. *Compartimentul de specialitate primește listele cu obligațiile fiscale ce fac obiectul anulării individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului, prevăzute la pct. 1.2.1, și verifică în evidența fiscală dacă sumele cuprinse în această listă au fost stinse total sau parțial.*

2. *În vederea aplicării prevederilor Legii nr. 209/2015, compartimentul de specialitate verifică în evidența fiscală dacă obligațiile fiscale de natura celor prevăzute la art. 1-4 din Legea nr. 209/2015 au fost stinse după data intrării în vigoare a acestei legi, respectiv 24 iulie 2015. În situația în care se constată că au fost efectuate astfel de stingeri, compartimentul de specialitate va reanaliza evidența fiscală și va reface stingerile, astfel încât obiectul anulării să îl reprezinte obligațiile fiscale nestinse la data intrării în vigoare a Legii nr. 209/2015.*

3. *În situația în care în evidența fiscală este înregistrat un sold rămas nestins din titlul de creanță emis de către inspecția fiscală care poate fi mai mare sau mai mic decât sumele înscrise în lista prevăzută la pct. 1 lit. e) din anexa nr. 1 la ordin, compartimentul de specialitate aplică regula proporționalității atunci când suma plătită nu este suficientă pentru a stinge obligațiile fiscale principale sau, după caz, accesorii, care au aceeași vechime.*

4. *Pentru punerea în aplicare a Legii nr. 209/2015, în situația în care se constată sume rămase nestinse total sau parțial, compartimentul de specialitate va completa listele de la pct. 1 cu noi coloane, în care va individualiza obligațiile fiscale rămase nestinse la data intrării în vigoare a acestei legi, ce fac obiectul anulării, respectiv obligațiile fiscale principale și/sau accesorii aferente acestora, după caz.*

(...)

6. În vederea anulării obligațiilor fiscale, compartimentul de specialitate întocmește un referat de aprobare a anulării obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii prevăzuți în listele de la pct. 4 și 5, la care va anexa aceste liste, precum și deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, întocmite în mod corespunzător pentru fiecare contribuabil, conform modelului prevăzut în anexa nr. 6 la ordin, decizie ce constituie titlu de creanță.

7. După aprobarea referatului, listele prevăzute la pct. 4 și 5 se vor completa cu informații despre deciziile de anulare a obligațiilor fiscale, respectiv numărul și data acestora.

8. Decizia de anulare a obligațiilor fiscale se întocmește de către compartimentul de specialitate în două exemplare, se avizează de șeful compartimentului și se aprobă de conducătorul unității fiscale.

9. Decizia prevăzută la pct. 8 se comunică de către organul fiscal competent contribuabilului, potrivit prevederilor art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar un exemplar se arhivează la dosarul fiscal al contribuabilului.

10. După emiterea deciziilor de anulare, compartimentul de specialitate procedează la anularea obligațiilor fiscale accesorii după reanalizarea stingerilor obligațiilor fiscale. În acest caz, compartimentul de specialitate emite o nouă decizie de anulare a obligațiilor fiscale accesorii, aplicând în mod corespunzător prevederile de la pct. 6-9.”,

compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori, respectiv Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice a procedat la verificarea în evidența fiscală a modului de stingere a obligațiilor fiscale rezultate urmare recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada detașării angajatului SC X SRL.

Urmare analizei efectuată în fișa analitică pe plătitor, Compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori aplicând dispozițiilor legale cuprinse în Legea nr. 209/2015 coroborat cu Ordinul 2202/2015, respectiv procedura de anulare a obligațiilor fiscale individualizate în titluri de creanță comunicate contribuabilului a emis Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... în care a precizat că:

„În temeiul prevederilor art. 2 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale (...) se anulează suma de lei, stabilită prin titluri de creanțe comunicate dumneavoastră până în prezent, după cum urmează: (...)

Nr. crt.	Natura creanței	Categorია de sumă			Suma anulată lei	Numărul și data titlului de creanță comunicat
		Debit	Dobândă	Penalitate		

						Decizia de impunere nr. ... din 24.06.2015
--	--	--	--	--	--	--

Împotriva prezentei decizii se poate formula contestație, în condițiile Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii.”

Ca atare, actul administrativ fiscal care face obiectul contestației formulate, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... , respectiv Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală conținând obligații fiscale de natura celor reglementate de Legea nr. 209/2015, aflându-se astfel sub incidența Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

Rezultă că obligațiile fiscale și accesoriile aferente (... lei + lei) stabilite suplimentar prin actul administrativ contestat propuse spre anulare de către activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, au fost anulate parțial conform Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... emisă de AJFP Arad.

Conform OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 206

(...)

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

(...)

ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

(...)

ART. 217

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Ordinul nr. 2906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;;

(...)

11.2. Aceste soluții nu sunt prevăzute limitativ.”

Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... a fost astfel emisă de Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice din cadrul AJFP Arad în baza adresei Activității de inspecție fiscală nr. .../16.09.2015 și în considerarea celor două acte normative care reglementează anularea unor obligații fiscale – Legea nr. 209/2015 și Ordinul nr. 2202/2015.

În aceste condiții, contestația în cauză a rămas fără obiect pentru suma de lei, anulată prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... a fost astfel emisă de Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice din cadrul AJFP Arad, în speță nefiind îndeplinite condițiile de procedură, reglementate expres la art. 206 Cod procedură fiscală, republicat, „Forma și conținutul contestației”, respectiv la alin. (1) lit. b) – “obiectul contestației”, astfel că se va respinge contestația formulată ca rămasă fără obiect pentru suma de lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – CAS angajați;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajați;
- ... lei – CAS angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajator;
- ... lei – fond Risc accidente și boli profesionale;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente fondului Risc accidente și boli profesionale;
- ... lei – contribuție șomaj angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajator;
- ... lei – contribuție șomaj angajați;
- lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajați;
- ... lei – fond garantare creanțe salariale;
- .. lei – dobânzi și penalități aferente fondului garantare creanțe salariale;
- lei – contribuții sănătate angajator;
- lei – dobânzi și penalități aferente contribuției sănătate angajator;
- ... lei – contribuții sănătate angajați;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției sănătate angajați;
- ... lei – contribuția pentru indemnizații concedii;

- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției pentru indemnizații concedii.

În ceea ce privește suma de lei reprezentând diferența dintre suma stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR nr. ... (... lei) și suma anulată prin Decizia de anulare a obligațiilor fiscale nr. ... (... lei), ***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. datorează în mod legal impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariatului în Germania sub denumirea de diurnă în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.***

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că suma de ... lei se compune din:

- lei – impozit pe veniturile din salarii
- ... lei – CAS angajați;
- ... lei – contribuție șomaj angajați;
- ... lei – contribuții sănătate angajați.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

[...]”,

coroborat cu pct.106 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Totodată, dispozițiile pct.67 și pct.68 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Petenta a detașat în Germania pe o perioadă determinată un salariat (PD) angajat cu contractul de muncă nr./06.01.2012 pe o perioadă nedeterminată, având funcția de inginer constructor, pe baza unor acte adiționale la contractele de muncă încheiate și înregistrate în Registrul de evidență al salariaților, în care sunt precizate următoarele:

- locul de muncă va fi în Germania;
- perioada de delegare/detașare – 1 an cu posibilitatea prelungirii cu acordul ambelor părți;
- remunerarea: salariul lunar este stabilit în contractul de muncă al angajatorului beneficiind și de o diurnă zilnică de 55 euro valabilă pentru perioada de detașare;
- SC X SRL, în calitate de firmă prestatoare de servicii, îi revine sarcina îndeplinirii tuturor obligațiilor care decurg din contractul încheiat cu angajatul său, PD.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală a rezultat că lunar, pentru salariatul din străinătate au fost întocmite, în România, state de salarii cuprinzând salariul brut din contractul de muncă, pentru care s-a calculat impozit pe salarii și contribuții sociale, care au fost declarate în întregime la bugetul de stat.

Angajatului PD i-a fost acordată o sumă de bani cu titlu de „diurnă” în funcție de numărul de zile de detașare.

Din analiza modului în care angajatul și angajatorul au convenit acordarea acestor sume rezultă cu claritate că indemnizația în sumă fixă de 55 euro/zi este condiționată de numărul de zile lucrate într-o lună.

Având în vedere faptul că sumele plătite salariatului în cauză nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masă justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume sunt venituri de natură salarială în conformitate cu art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar

nu indemnizații de delegare/detașare reglementate de art.55 alin.(4) lit. g) din actul normativ stipulat mai sus.

Totodată, se reține că prevederile art.12 alin.(1) din Regulamentul CE 883/2004, stipulează: *”Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis să înlocuiască o altă persoană”*.

În considerarea celor de mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că sumele plătite angajatului S.C. X S.R.L. în Germania în perioada 01.01.2012 – 30.04.2015 reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente, realizate în străinătate, pentru care aceasta avea obligația plății contribuțiilor sociale aferente acestor sume.

Cât privește susținerea contestatarei potrivit căreia „Invocarea prevederilor art. 11 alin. 1 Cod fiscal este greșită întrucât acest articol se referă la TRANZACȚII și nicidecum la contracte de muncă, indemnizații de deplasare și alte aspecte sesizate de Codul muncii.”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit acestui temei de drept la stabilirea unui impozit autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, legiuitorul nelimitând aplicarea acestui temei de drept doar la stabilirea sumei unor impozite și taxe expres reglementate, argumentele invocate de contestatoare nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Deși petenta arată că „Pentru a-și justifica aprecierile, echipa de inspecție expune dispoziții legale din dreptul muncii național și din dreptul Uniunii Europene (Directive și Regulamente)”, atâta timp cât conform art. 148 alin. (2) din Constituția României *„prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare”*, raportarea organelor de inspecție fiscală la dispozițiile legale ale dreptului Uniunii Europene (Regulamentul CE nr. 883/2004/CEE, Directiva 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii) coroborat cu dispoziții legale aparținând dreptului intern (Codul fiscal, Codul muncii) sunt pe deplin justificate.

În materie de securitate socială, începând cu data de 1 mai 2010, în realțiile României cu celelalte state membre ale U.E. au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor

de securitate socială și ale Regulamentului său de implementare (CE) nr. 987/2009.

Cu toate că în contestația formulată petenta invocă prevederile Codului muncii, la starea de fapt existentă nu se aplică prevederile art. 42 – art. 47 din Codul muncii referitoare la detașare, în condițiile în care detașarea salariaților de la o firmă din România la o alta din Uniunea Europeană se face cu respectarea prevederilor Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate organele de inspecție fiscală fiind prezentate punctual articolele din normele legale europene care sunt incidente.

Mai mult, drepturile cuvenite salariatului detașat nu au fost acordate de angajatorul la care s-a dispus detașarea, așa cum prevede art. 47 din Codul muncii din România, pe care petenta îl citează în cuprinsul contestației.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au înlăturat drepturile angajatului în cauză la diurnă și nu au intervenit în contractul de muncă așa cum susține S.C X S.R.L. în fila 2 a contestației, doar a determinat natura acestor sume din punct de vedere fiscal indiferent de denumirea pe care aceasta o poartă prin raportare la prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Documentul A1 prezentat în timpul inspecției fiscale dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din statul de trimitere (statul de care aparține instituția care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natură a împiedica desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru, într-un astfel de caz devenind aplicabilă regula generală în domeniu, conform principiului *lex loci laboris*, respectiv de a asigurării conform legislației locului de desfășurare a activității. Documentul portabil A1 nu poate fi asimilat, din punct de vedere legal, unui permis de muncă.

În consecință, în condițiile în care salariatul detașat PD a obținut de la Casa Națională de Pensii – Direcția Relații Internaționale formularele A1 din care rezultă că persoana detașată rămâne afiliată la sistemul de securitate socială din România, veniturile suplimentare încasate în Germania de persoana detașată, sunt considerate în România venituri asimilate salariilor, asupra lor calculându-se, reținându-se și virându-se contribuții de asigurări sociale obligatorii.

Pe cale de consecință, în considerarea documentelor existente la dosarul cauzei raportat la dispozițiile Codului fiscal prin prisma legislației Uniunii Europene în domeniul securității sociale, rezultă că veniturile obținute de salariatul detașat de SC X SRL pe teritoriul Germaniei reprezintă venituri de natură salarială pentru motivele expuse mai jos:

» sunt îndeplinite criteriile prevăzute la pct. 67 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitoare la veniturile de natură salarială din activități dependente, respectiv „*părțile care*

intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității”.

» indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania au fost calculate în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru și de zilele efectiv lucrate, ceea ce reflectă caracterul de venituri salariale ale sumelor primite de angajat, și nu caracterul de diurnă ce se acordă pentru acoperirea cheltuielilor de masă și transport local, pe fiecare zi calendaristică de detașare.

» conform art. 55 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 68 din HG nr. 44/2004 rezultă că indemnizațiile pentru munca desfășurată în Germania constituie venituri de natură salarială.

» formularele A1 emise de Casa Națională de Pensii pentru salariatul PD atestă faptul că acesta este asigurat la sistemul de securitate socială (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din România, certificând totodată și faptul că titularul se supune legislației românești și nu datorează contribuții sociale în străinătate, ci în România.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de impozitare a impozitului pe veniturile din salarii, cu sumele reprezentând diurne acordate angajatului care a desfășurat activitate în străinătate, rezultând un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei (urmare emiterii Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr./22.09.2015, la data prezentei în sarcina petentei rămânând datorat un impozit pe veniturile din salarii în sumă de lei).

Totodată sumele rămase în sarcina petentei ulterior Deciziei de anulare a obligațiilor fiscale nr. 76843/22.09.2015, respectiv:

- ... lei – CAS angajați;
- ... lei – contribuție șomaj angajați;
- lei – contribuții sănătate angajați,

în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cuprinsul prezentei sumele plătite angajatului S.C. X S.R.L. în Germania în perioada 01.01.2012 – 30.04.2015 reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente, realizate în străinătate, pentru care aceasta avea obligația plății contribuțiilor sociale aferente acestor sume, în considerarea următoarelor dispoziții legale:

- pentru contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați: art. 296¹⁸ alin. (1), art. 296⁴ alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- pentru contribuția șomaj angajați: art. 296¹⁸ alin. (1), art. 296¹⁸ alin. (3) lit. d), art. 296⁴ alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal
- pentru contribuția de sănătate angajați: art. 296¹⁸ alin. (1), art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b), art. 296⁵ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X S.R.L. pentru suma totală lei compusă din:

- ... lei – impozit pe veniturile din salarii
- ... lei – CAS angajați
- ... lei – contribuție șomaj angajați
- lei – contribuții sănătate angajați,

în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului 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.”

coroborat cu pct. 11.1, lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art. 2, art. 5, art. 6 din Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, cap. II din Ordinul nr. 2.202 din 19 august 2015 pentru aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale și al Legii nr. 225/2015 privind anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anumite categorii de persoane fizice, art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67, pct.68 lit. a), pct.106 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 24, art. 32, art. 33, art. 47, art. 206, art. 216 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 11 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. 35005/09.09.2015, se

DECIDE

- respingerea ca *rămasă fără obiect*, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- lei – CAS angajați;
- lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajați;
- lei – CAS angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente CAS angajator;
- ... lei – fond Risc accidente și boli profesionale;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente fondului Risc accidente și boli profesionale;
- ... lei – contribuție șomaj angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajator;
- ... lei – contribuție șomaj angajați;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției șomaj angajați;
- ... lei – fond garantare creanțe salariale;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente fondului garantare creanțe salariale;
- ... lei – contribuții sănătate angajator;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției sănătate angajator;
- ... lei – contribuții sănătate angajați;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției sănătate angajați;
- ... lei – contribuția pentru indemnizații concedii;
- ... lei – dobânzi și penalități aferente contribuției pentru indemnizații concedii.

- respingerea ca *neîntemeiată*, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei compusă din:

- lei – impozit pe veniturile din salarii
- ... lei – CAS angajați
- ... lei – contribuție șomaj angajați
- ... lei – contribuții sănătate angajați.

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. X S.R.L.
- AJFP Arad ,

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

....

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.