



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Maramureș
Biroul Solutionarea Contestatiilor



Decizia nr. 225 din 02.08.2010 privind solutionarea
contestatiei formulate de **SC X SRL**, cu domiciliul fiscal in loc. B,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice
sub nr...../13.05.2010

Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala de
Solutionare a Contestatiilor a transmis, cu adresa nr...../10.05.2010,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr...../13.05.2010,
contestatia formulata de SC X SRL, datorita modificarii competentei de
solutionare prevazuta de art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr.
92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin Ordonanta de
urgenta a Guvernului nr. 39/2010.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr.
.../25.02.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de
inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010 si are ca obiect suma totala
de lei, reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - impozit pe veniturile din salarii;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile
din salarii;
- lei - contributi reprezentand asigurari sociale,asigurari
sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate,
datorate de angajator si de asigurati, contributia pentru
concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de
munca si boli profesionale, contributia angajatorului la
Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- lei - majorari de intarziere aferente;

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205
alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara obligatiilor fiscale suplimentare de plata in suma de lei, motivand urmatoarele:

In momentul controlului, lipseau unele documente contabile, fapt care a dus la stabilirea nejustificata a diferentelor de impozite si taxe deoarece a omis sa le trimita in termen de la sediul secundar din I.

Organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile Legii nr. 53/2003 coroborate cu Legea nr. 371/2005, care prevede la art. 19 ca, in situatia in care angajatorul nu isi executa obligatia de informare cu privire la durata perioadei de munca, moneda in care vor fi platite drepturile salariale, modalitatile de plata si prestatiile in bani si/sau in natura aferente desfasurarii activitatii in strainatate, salariatul are dreptul sa sesizeze instanta judecatoreasca competenta in termen de 30 de zile de la data neindeplinirii acestei obligatii si sa solicite despagubiri corespunzatoare prejudiciului pe care l-a suferit ca urmare a neexecutarii de catre angajator a obligatiei de informare.

Din moment ce angajatii au acceptat plecarea in strainatate, nesesizand instanta judecatoreasca, fapt ce reiese din acordurile incheiate intre societate si salariati si din listele de plata prin care au primit indemnizatia de detasare, nu exista nici un motiv de invocare a Legii nr. 53/2003, cel mult organele de inspectie fiscala ar fi putut sesiza Inspectoratul Teritorial de Munca M pentru nerespectarea prevederilor Codului Muncii de catre angajator.

Este adevarat ca actele aditionale la contractele de munca au fost inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca M doar in data de 12.04.2010 insa exista acordul intre societate si salariati care contine elementele prevazute la art. 17 alin. (2) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Organele de inspectie fiscala au retinut in mod eronat ca salariatii au fost delegati, conform art. 43 din Legea nr. 53/2003 si nu detasati, in baza art. 45 alin. (4) din acelasi act normativ care prevede ca "salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de detasare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil" iar acest drept la indemnizatia de detasare este prevazut atat in acordul intre salariati si societate cat si in Contractul Colectiv de Munca la nivel national.

În acordul încheiat între salariați și sediul permanent din Italia se stipulează că sediul permanent din I va plăti salariilor pentru munca prestată în favoarea acestuia suma de .. euro/zi, acordul respectând art. 47 din Legea nr. 53/2003 și ale art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 1860/2006 care prevede că drepturile salariale aferente muncii prestate la locul detașării și cheltuielile de detașare se plătesc de unitatea la care se efectuează detașarea.

Organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de faptul că salariatul beneficiază de indemnizația de deplasare și să aplice prevederile art. 21 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 care precizează că sunt deductibile limitat cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat în mod eronat că prevederile Hotărârii Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar se aplică doar pentru personalul trimis în străinătate pentru îndeplinirea misiunilor cu caracter temporar prevăzute la art. 1 lit. a) – l), fără să țină cont de art. 17 alin. (1) din același act normativ, prin care se recomandă agenților economici, alții decât cei prevăzuți la art. 16 alin. (1), să aplice în mod corespunzător prevederile hotărârii, situație în care nici o persoană juridică nu ar putea acorda diurna persoanelor trimise temporar în străinătate, încălcându-se astfel prevederile Legii nr. 53/2003.

Organele de inspecție fiscală au mai reținut că societatea a prezentat documente care nu respectă prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 1850/2004, respectiv cele privitoare la decont de cheltuieli, chitanța pentru operațiuni în valută, dispoziție de plată/incasare către casierie.

Aceste documente nu sunt justificate ținând cont că există un acord de detașare iar sumele plătite au fost acordate în baza unor liste de plată, întocmite cu respectarea prevederilor pct. A din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004, acestea fiind documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a indemnizației de detașare.

În ceea ce privește susținerea organelor de inspecție fiscală că societatea nu a prezentat documente justificative care să corespundă prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 1850/2004, contestatoarea precizează că în conformitate cu prevederile art. 49 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, actualizată și ale normelor metodologice de aplicare a acestui articol, organul fiscal poate solicita prezenta contribuabilului la

sediul său pentru a da informații și lamuriri necesare stabilirii situației fiscale a acestuia iar când este cazul solicitarea se face în scris.

Astfel, din moment ce administratorul firmei era plecat în Italia la sediul permanent, era firesc ca toate documentele să fie solicitate în scris și să i se dea un interval de 3-5 zile pentru ca acesta să se deplaseze în România pentru a prezenta actele necesare realizării inspecției fiscale.

Deși organele de inspecție fiscală au reținut nerespectarea de către contribuabil a Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii, actualizată și a prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 518/1995 actualizată, motivarea pe care o dau nedeductibilității sumelor înregistrate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasările" este că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 deoarece sumele nu au la bază un document justificativ prin care să facă dovada efectuării operațiunii.

Contestatoarea susține că singura lege pe care poate încălca-o este Codul muncii, prin neînregistrarea actelor adiționale la contractele individuale de muncă iar organele de inspecție fiscală nu au competența să sancționeze societatea în această privință.

Societatea detine un sediu permanent înregistrat în Italia încă din anul 2008 iar veniturile și cheltuielile invocate în actul de control sunt venituri și cheltuieli ale sediului permanent, înregistrate și declarate în statul italian, în România făcându-se doar transpunerea soldurilor.

Organele de inspecție fiscală din România au atribuții doar în a stabili dacă impozitul pe profit a fost plătit în Italia și să verifice dacă societatea a respectat prevederile privind creditul fiscal în conformitate cu reglementările fiscale din România, respectiv art. 31 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere că "profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor preturilor de transfer la stabilirea pretului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul permanent. Atunci când sediul permanent nu detine o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul sau principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile preturilor de transfer".

În ceea ce privește suma de lei, înregistrată în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți" despre care organele de inspecție fiscală susțin că nu are la bază un contract sau un document justificativ și că

societatea nu a putut justifica necesitatea prestarii acestora, contestatoarea precizeaza ca reprezinta cheltuieli cu serviciile de contabilitate ale sediului permanent, asa cum reiese din contractul de prestari servicii si cheltuieli pentru lucrari date in subantrepriza de catre sediul permanent din Italia al SC X SRL, si sunt deductibile conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Diferenta intre rulajul cumulat al creditului contului 421 "Personal remuneratii datorate" si rulajul cumulat al contului 641 "Cheltuieli cu personalul" provine din faptul ca transpunerea conturilor aferente sediului permanent din Italia s-a facut in baza unui bilant care in Italia se incheie lunar, corespondent al bilantului semestrial din Romania.

In conditiile in care din bilantul din I a fost preluat doar soldul final al contului "421", respectiv sumele ramase neachitate pentru salariatii sediului permanent la sfarsitul anului 2008, respectiv 30.09.2009, iar rulajul cumulat al contului "641" reprezinta cheltuielile totale cumulate pana la data de 31.12.2008, respectiv 30.09.2009, este inexplicabil ca diferenta sa fie considerata cheltuiala nedeductibila.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii, contributia de asigurari sociale datorata de angajator si de asigurati, contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator si de asigurati, contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator si de asigurati, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale si contributia pentru concedii si indemnizatii, organele de inspectie fiscala au motivat ca exista o diferenta intre rulajul cumulat al creditului contului 421 "Personal remuneratii datorate" si rulajul cumulat al contului 641 "Cheltuieli cu personalul" respectiv suma de lei aferenta anului 2008 si suma de le aferenta anului 2009 si au luat in considerare ca baza de calcul rulajul total creditor al contului 421 "Personal remuneratii datorate", respectiv suma totala de lei (aferenta anilor 2008 si 2009).

Organele de inspectie fiscala asimileaza aceste diferente cu salariile, invocand art. 3 alin. (3) din Ordinul nr. 1644/21.11.2003 care precizeaza ca persoanele juridice declara obligatiile bugetare reprezentand contributi sociale cumulat atat pentru activitatea proprie cat si pentru activitatea sucursalelor la organul fiscal competent la care persoana juridica este luata in evidenta ca platitor de impozite si taxe, confundand sediul permanent cu sediile secundare, respectiv punctele de lucru.

Sumele prezente in rulajul cumulat al contului 421 sunt in marea lor majoritate sume platite ca salarii pentru salariatii angajati cu contracte de

munca la sediul permanent, contracte de munca inregistrate in Italia si ca atare se impoziteaza conform legislatiei din I., organele de inspectie fiscala nesoliciland dovezi in acest sens.

Contestatoarea sustine ca in jurnalele notelor contabile aferente anilor 2008 si 2009 sunt prezentate toate operatiunile contabile, inclusiv fondul de salarii constituit la sediul permanent din I si contributiile aferente datorate si platite in Italia.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala generala si a vizat perioada 01.01.2006 – 30.09.2009.

SC X SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal sub nr. J.../2002 si are ca obiect principal de activitate Restaurante, cod CAEN 5610.

Societatea are deschise si declarate puncte de lucru in I, fiind inregistrata in scopuri de TVA sub nr. IVA

Referitor la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Conform balantei de verificare incheiata la data de **31.12.2008**, societatea inregistreaza in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile" suma de lei.

Documentele care au stat la baza inregistrarii in evidenta contabila a acestei sume sunt ordinele de deplasare emise pentru perioada 01.04.2008 – 31.12.2008, precum si tabelele centralizatoare cu diferite persoane care nu contin semnaturile acestora prin care sa ateste primirea unor drepturi banesti.

In contractele individuale de munca incheiate intre angajator si salariati, inregistrate la Inspectoratul Teritorial de Munca M nu este prevazuta clauza acordarii de catre angajator a unor indemnizatii de delegare/detasare salariatilor pentru munca prestata in strainatate, asa cum prevede Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificarile si completarile ulterioare.

La contractele individuale de munca nu exista alte acte aditionale anexate, inregistrate ulterior la Inspectoratul Teritorial de Munca M.

Conform art. 2 lit. b) din Legea nr. 53/2003 dispozitiile acesteia se aplica si cetatenilor romani incadrati cu contract individual de munca si care presteaza activitatea in strainatate, in baza unor contracte incheiate cu un angajator roman.

Art. 18 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 prevede ca in cazul in care salariatul urmeaza sa isi desfasoare activitatea in strainatate, angajatorul are obligatia de a-i comunica in timp util, inainte de plecare informatiile prevazute la art 17 alin. (2), precum si informatii referitoare la durata perioadei de munca ce urmeaza sa fie prestata in strainatate, moneda in care vor fi platite drepturile salariale, precum si modalitatile de plata, prestatii in bani si/sau in natura aferente desfasurarii activitatii in strainatate etc., care trebuie inscise si in continutul contractului individual de munca.

Conform art. 43 din Codul muncii, "delegarea reprezinta exercitarea temporara din dispozitia angajatorului, de catre salariat a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca.

De asemenea, art. 1 al capitolului I din Hotararea Guvernului nr. 518/1995 actualizata stipuleaza ca prevederile acesteia se aplica personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentand: vizite oficiale, tratative, consultari, participari la targuri si expozitii, cursuri si expozitii, participarea la congrese, desfasurarea unei activitati stiintifice, culturale etc.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a tratat in mod eronat aceste cheltuieli cu diurna sau/si indemnizatiile de detasare deoarece nu a respectat prevederile Legii nr. 53/2003 si nu indeplineste nici una din conditiile prevazute la art. 1,5 si 7 ale capitolului I din Hotararea Guvernului nr. 518/1995, motiv pentru care suma inregistrata in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile" nu poate fi tratata ca si cheltuiala deductibila cu indemnizatiile de deplasare.

Documentele justificative detinute de societate sunt ordine de deplasare necompletate si nesemnate de persoanele care ar fi ridicat indemnizatia si centralizatoare cu diverse nume, nesemnate de persoane si de contribuabilul verificat, care nu corespund prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora documentele justificative de inregistrare in contabilitate sunt: decontul de cheltuieli (pentru deplasari externe), chitanta pentru operatiuni in valuta si dispozitia de plata/incasare catre casierie.

Astfel, societatea nu detine si nu intocmeste documente justificative conform prevederilor legale mentionate, pentru a avea dreptul de acordare si deducere a cheltuielilor cu diurna externa, prin urmare, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cheltuielile in suma de lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti" suma de lei.

Conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 si art. 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, trebuie sa fie indeplinite cumulativ urmatoarele conditii, serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract iar contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate. Prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate etc.

Societatea nu a prezentat nici un document justificativ, contabila motivand ca inregistrarea in evidenta contabila s-a facut in baza unui asa-zis bilant din I, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de lei, inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti" este nedeductibila din punct de vedere fiscal, conform art. 21 alin (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2008, societatea inregistreaza in creditul contului 421 "Personal remuneratii datorate" suma de lei iar in rulajul cumulat al contului corespondent 641 "Cheltuieli cu remuneratiile personalului" suma de lei, mai mult cu suma de lei.

Astfel, evidenta contabila a societatii nu a fost intocmita in conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, actualizata si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1725/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Din declaratia verbala a contabilei societatii, rezulta ca operatiunea contabila a fost efectuata dupa bilantul care a fost trimis din I, neavand alte documente justificative si ca transpunerea soldurilor conturilor aferente bilantului de la sediul permanent din Italia a fost facuta in balanta totala a societatii prin creditarea si debitarea contului 473 "Dec. din operatiuni in curs".

Deoarece pana la finalizarea controlului nu s-au prezentat alte documente prin care sa se justifice inregistrarea pe costuri a sumei de lei, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, actualizata, aceasta suma reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2008, avand in vedere soldul creditor al contului 121 "Profit sau pierdere" in suma de lei, cheltuielile cu diurna nedeductibile fiscal in suma de lei, cheltuielile

nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti" si cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului", stabilind un profit impozabil in suma de lei, un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei pentru perioada 25.01.2009 – 22.02.2010.

Conform balantei de verificare incheiata la data de **31.12.2009**, societatea inregistreaza in contul 625 "Cheltuieli cu deplasarile" suma de lei.

Documentele care au stat la baza inregistrarii in evidenta contabila a acestei sume sunt tabelele centralizatoare (in limba italiana) cu diferite persoane, pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009, precum si cu diferite persoane, care nu contin semnaturile acestora prin care sa ateste primirea unor drepturi banesti.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine si nu intocmeste documente justificative conform prevederilor legale, pentru a avea dreptul de acordare si deducere a cheltuielilor cu diurna externa, motiv pentru care au considerat suma de lei nedeductibila din punct de vedere fiscal.

De asemenea, conform balantei de verificare incheiata la data de 30.09.2009, societatea inregistreaza in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti" suma de lei.

Societatea nu a prezentat nici un document prevazute de lege pentru justificarea acestor cheltuieli, contabila motivand ca inregistrarea in evidenta contabila s-a facut in baza unui asa-zis bilant din I, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma lei inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti" este nedeductibila din punct de vedere fiscal.

Conform balantei de verificare incheiata la data de 30.09.2009, societatea inregistreaza in contul "635.1" suma de lei, pentru care nu prezinta documente justificative, reprezentantul societatii motivand ca s-a preluat bilantul din I si ca ar reprezenta impozitul pe profit achitat in I.

Intrucat pana la data incheierii inspectiei fiscale, societatea nu a prezentat documentul justificativ de plata conform art. 31 din Legea nr. 571/2003, actualizata si art. 92 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, conform carora documentul pe baza caruia se calculeaza deducerea din impozitul pe profit datorat in Romania este cel care atesta plata, confirmat de autoritatea fiscala straina, cheltuiala in suma de lei reprezinta o cheltuiala

nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009, avand in vedere soldul creditor al contului 121 “Profit sau pierdere” in suma de lei, cheltuielile cu diurna nedeductibile fiscal in suma de lei, cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti”, cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul “635.1” si cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei inregistrate in contul 691 “Cheltuieli cu impozitul pe profit”, stabilind un profit impozabil in suma de lei si un impozit pe profit in suma de lei.

Tinand cont de impozitul declarat de societate in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009 un impozit pe profit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei, pentru perioada 25.10.2009 – 22.02.2010.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si alte venituri asimilate salariilor, in urma verificarii statelor de plata pentru perioada 01.04.2008 – 31.12.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea a constituit un fond de salarii in suma de lei iar rulajul cumulat creditor al contului 421 “Personal remuneratii datorate” este in suma de lei.

Diferenta in suma de lei a fost explicata verbal de contabila societatii ca fiind fond de salarii constituit la sediul permanent din I iar inregistrarea acestei sume in balanta de verificare generala la data de 31.12.2008 a fost facuta dupa bilantul primit din I.

Avand in vedere art. 56 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia “sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca”, coroborat cu art. 40 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 care prevede ca “impozitul pe venit se aplica in cazul persoanelor

fizice rezidente romane, cu domiciliul in Romania, veniturilor obtinute din orice sursa, atat in Romania, cat si din afara Romaniei”, cu art. 90 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 care precizeaza ca “persoanele fizice prevazute la art. 40 alin. (1) lit. a) datoreaza impozit pentru veniturile obtinute in strainatate” si cu art. 60 din acelasi act normativ conform caruia “platitorii de salarii si de venituri asimilate salariilor au obligatia de a calcula si de a retine impozitul aferent veniturilor fiecarei luni, la data efectuarii platii acestor venituri, precum si de a-l vira la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc aceste venituri”, societatea avea obligatia declararii si virarii impozitului pe salarii aferent fondului de salarii constituit.

Efectuand verificarea modului de evidentiere si virare a impozitului pe salarii, in timpul inspectiei fiscale s-a determinat impozitul pe veniturile salariale aferent fondului de salarii constituit, tinand cont de deducerea personala si de contributiile obligatorii personale, conform art. 56 din Legea nr. 571/2003, actualizata si art. 115 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, astfel:

Rulaj creditor cont 421 “Personal remuneratii datorate		.... lei
Contributie pensie salariat	..... lei x 9,5%	.... lei
Contributie sanatate salariat	..... lei x 5,5%	.... lei
Contributie somaj salariat	..... lei x 0,5%	... lei
<hr/>		
Fond salarii impozabile		.... lei
Impozit pe salarii datorat	..... lei x 16%	.... lei
Impozit pe salarii constituit		.... lei
Impozit pe salarii determinat suplimentar		.... lei

Pentru neachitarea la scadenta a impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar pentru anul 2008, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei, pentru perioada 25.01.2009 – 22.02.2010.

De asemenea din verificarea statelor de plata pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009, rezulta ca societatea a constituit un fond de salarii in suma de lei iar rulajul cumulat creditor al contului 421 “Personal remuneratii datorat” este in suma de lei.

Si in acest caz, diferenta in suma de lei a fost explicata verbal de contabilii societatii ca fiind fond de salarii constituit la sediul permanent din Italia iar inregistrarea acestei sume in balanta de verificare generala la data de 30.09.2009 a fost facuta dupa bilantul primit din I.

Efectuand verificarea modului de evidentiere si virare a impozitului pe salarii, in timpul inspectiei fiscale s-a determinat impozitul pe veniturile salariale aferent fondului de salarii constituit, tinand cont de deducerea personala si de contributiile obligatorii personale, astfel:

Rulaj creditor cont 421 "Personal remuneratii datorate		..... lei
Contributie pensie salariat	..... lei x 9,5%	..... lei
Contributie sanatate salariat	..... lei x 5,5%	..... lei
<u>Contributie somaj salariat</u>	<u>..... lei x 0,5%</u>	<u>.... lei</u>
Fond salarii impozabile		..... lei
Impozit pe salarii datorat	..... lei x 16%	..... lei
Impozit pe salarii constituit		..... lei
Impozit pe salarii determinat suplimentar		..... lei

Pentru neachitarea la scadenta a impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei, pentru perioada 25.10.2009 – 22.02.2010.

Avand in vedere rulajul creditor al contului 421 "Personal remuneratii datorate" in suma de lei in anul 2008 si in suma de lei in perioada 01.01.2009 – 30.09.2009 si contributiile sociale aferente veniturilor din salarii calculate de societate, organele de inspectie fiscala au determinat urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:

- contributia angajatorului la fondul de asigurari sociale in suma de lei, prin aplicarea cotei de ..% pentru anul 2008 si de ...% pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009 si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia de asigurari sociale datorata de asigurati in suma de lei prin aplicarea cotei de ..% pentru anul 2008 si de ...% pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009 si majorari de intarziere aferente in suma de lei;

- contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator in suma de lei, prin aplicarea cotei de ..% si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;

- contributia asigurarilor sociale pentru somaj datorata de asigurati in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;

- contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% si majorari de intarziere aferente in suma de lei;
- contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de asigurati in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% si majorari de intarziere aferente in suma de lei;
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de lei, prin aplicarea cotei de ...% si majorari de intarziere aferente in suma de lei;
- contributia pentru concedii si indemnizatii suplimentara in suma de lei, prin aplicarea cotei de% si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;
- contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de lei, prin aplicarea cotei de% si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../25.02.2010 privind obligatiile fiscale datorate de SC X SRL in suma totala de lei reprezentand impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de lei, impozit pe veniturile din salarii in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de lei, contributi reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si de asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele anexate la dosarul contestatiei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice se poate pronunta daca SC X SRL datoreaza suma totala de lei reprezentand impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere in suma de lei, impozit pe veniturile din salarii in suma de lei, majorari de intarziere aferente in suma de lei, contributi sociale aferente veniturilor din salarii in suma totala de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010, care a

stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.../25.02.2010, nu rezulta cu claritate situatia de fapt care a condus la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a inregistrat in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" cheltuieli cu diurna in suma de lei, conform balantei de verificare la data de 31.12.2008 si in suma de lei, conform balantei de verificare la data de 30.09.2009, in baza ordinelor de deplasare emise pentru perioada 01.04.2008 – 31.12.2008, respectiv pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009 si a tabelor centralizatoare cu diferite persoane, care nu contin semnaturile acestora prin care sa ateste primirea unor drepturi banesti.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a tratat in mod eronat aceste cheltuieli cu diurna deoarece nu a respectat prevederile Legii nr. 53/2003 privind Codul muncii si nu indeplineste nici una din conditiile prevazute la art. 1, 5 si 7 ale Capitolului I din Hotararea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Din ordinele de deplasare anexate la dosarul contestatiei rezulta ca muncitorii angajati ai SC X SRL au fost delegati la societatea E SRL din M, I, iar din documentele depuse ulterior de contestatoare respectiv "acte aditionale la contract de detasare intr-o tara straina" rezulta ca acestia au fost detasati.

Astfel, avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei, nu se poate stabili daca aceste cheltuieli reprezinta indemnizatii de delegare sau de detasare si nici daca sunt aplicabile prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, invocate de organele de inspectie fiscala, referitoare la delegare sau cele ale art 45 din acelasi act normativ, invocate de catre contestatoare, referitoare la detasare.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in contractele individuale de munca incheiate intre angajator si salariati, nu este prevazuta clauza acordarii de catre angajator salariatilor a unor indemnizatii de delegare/detasare pentru munca prestata in strainatate si ca nu exista alte acte aditionale anexate la contractele individuale de munca, inregistrate ulterior la Inspectoratul Teritorial de Munca M.

De asemenea, conform Cap. II "Date despre contribuabil", pct. 7 "Date de identificare a sucursalelor sau punctelor de lucru" din raportul de

inspectie fiscala, SC X SRL are deschise si declarate puncte de lucru in I, fiind inregistrata in scopuri de TVA sub nr. IVA, in timp ce conform cap. III.2 "Impozit pe profit", societatea are in Italia un sediu permanent.

Astfel, din raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca societatea E SRL din M, I este un punct de lucru al SC X SRL din Romania, un sediu permanent al acesteia sau o alta societate, prin urmare nu se poate stabili daca in cazul de fata sunt aplicabile prevederile art. 43 din Legea nr 53/2003 care precizeaza ca:

"Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca".

Tinand cont de prevederile legale citate si de faptul ca nici din raportul de inspectie fiscala si nici din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta ce fel de munca trebuiau sa presteze angajatii in I, in conditiile in care conform raportului, SC X SRL are ca obiect principal de activitate Restaurante cod CAEN 5610, nu se poate stabili daca muncitorii au desfasurat lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca muncitorii au fost detasati in strainatate, fiind aplicabile prevederile art. 45 din acelasi act normativ, care precizeaza ca:

"Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia. In mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamantul scris al salariatului", insa din documentele existente la dosarul contestatiei nu se poate stabili daca angajatii SC X SRL si-au schimbat temporar locul de munca la un alt angajator.

Avand in vedere ca "actele aditionale la contract de detasare intr-o tara straina" au fost incheiate intre muncitori si societatea E din I iar din listele de plati depuse de contestatoare, rezulta ca plata muncitorilor a fost facuta tot de aceasta societate, in situatia in care societatea E SRL din I este un sediu permanent al SC X SRL, din documentele existente nu rezulta daca aceste cheltuieli considerate cu diurna sau indemnizatii de detasare au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii din Italia, respectiv daca sunt aplicabile art. 31 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza:

"Daca o persoana juridica romana obtine venituri dintr-un stat strain prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu retinere la sursa si veniturile sunt impozitate atat in Romania cat si in

statul strain, atunci impozitul platit catre statul strain, fie direct, fie indirect prin retinerea si virarea de o alta persoana, se deduce din impozitul pe profit ce se determina potrivit prevederilor prezentului titlu”.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele de lei, respectiv de lei, inregistrate de SC X SRL in contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” in anul 2008 si in perioada 01.01.2009 – 30.09.2009 sunt nedeductibile fiscal deoarece nu au la baza documente justificative, fara sa precizeze inasa ce reprezinta aceste cheltuieli.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca aceste cheltuieli reprezinta contravaloarea serviciilor de contabilitate ale sediului permanent din Italia al SC X SRL si a lucrarilor date in subantrepriza de catre sediul permanent si depune la dosarul contestatiei mai multe documente in limba italiana, aratand ca acestea sunt documentele justificative care nu i-au fost solicitate in scris de organele de inspectie fiscala cu ocazia controlului.

De asemenea, diferenta intre suma de lei, inregistrata in rulajul cumulat al contului 641 “Cheltuieli cu salariile personalului” si suma de lei inregistrata in rulajul cumulat creditor al contul 421 “Personal - salarii datorate” este de lei si nu de lei, asa cum au stabilit organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii, desi organele de inspectie fiscala au precizat ca la determinarea acestuia au tinut cont de deducerea personala prevazuta la art. 56 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum rezulta din calculul prezentat in raportul de inspectie fiscala, nu au luat in considerare aceste deduceri la stabilirea veniturilor impozabile.

Deducerile personale nu ar fi trebuit luate in calcul de organele de inspectie fiscala doar in situatia in care ar fi stabilit impozitul pe veniturile din salarii aferent sumelor de lei pentru anul 2008, respectiv de lei pentru perioada ianuarie – septembrie 2009, reprezentand diferentele intre fondul de salarii constituit de societate si rulajul creditor al contului 421 “Personal - salarii datorate”, avand in vedere ca societatea a tinut cont de aceste deduceri la calculul impozitului.

De asemenea, la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii aferent perioadei ianuarie – septembrie 2009, organele de inspectie fiscala au calculat in mod gresit contributiile la asigurarile sociale datorate de salariatii in suma de lei, prin aplicarea cotei procentuale de ...% la fondul de salarii, desi incepand cu luna februarie 2009 aceasta este de ...%.

Organele de inspectie fiscala au calculat in mod gresit contributia angajatorului la fondul de asigurari sociale pentru anul 2008 prin aplicarea

cotei procentuale de ..% la fondul de salarii, deoarece conform art. 16 din Legea nr. 387/2007 privind bugetul asigurarilor sociale de stat pe anul 2008, pentru perioada 01.01.2008 – 30.11.2008 aceasta a fost de ...%.

De asemenea, contributia angajatorului la fondul de asigurari sociale pentru perioada ianuarie – septembrie 2009 a fost calculata in mod gresit de catre organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei procentuale de% la fondul de salarii, intrucat pentru luna ianuarie 2009 aceasta era de ...%, conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 226/2008 privind unele masuri financiar-bugetare.

Si in cazul contributiei la asigurarile sociale datorata de asigurati, organele de inspectie fiscala au aplicat pentru perioada ianuarie – septembrie 2009 cota procentuala de ...%, desi pentru luna ianuarie 2009 aceasta era de ...%, conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 226/2008.

Referitor la contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, organele de inspectie fiscala au aplicat cota procentuala de ...% pentru anul 2008, desi pentru perioada 01.01.2008 - 30.11.2008, conform Legii nr. 387/2007, aceasta era de ..%.

In ceea ce priveste contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator, organele de inspectie fiscala au aplicat pentru anul 2008 cota procentuala de ...%, desi conform art. 258 alin. (1) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, modificat prin art. 9 din Legea bugetului de stat pe anul 2008 nr. 388/2007, pentru perioada 01.01.2008 – 30.11.2008, aceasta a fost de ...%.

Referitor la contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de asigurati, se retine ca pentru anul 2008, organele de inspectie fiscala au aplicat cota procentuala de ...%, desi pentru perioada ianuarie – iunie 2008 aceasta era de ...%.

In drept, art. 105 alin. (1) “Reguli privind inspectia fiscala” din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Potrivit art. 109 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care prevede:

“(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere factic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sa in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.(...)”

Totodata, conform pct. 102.1. din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale”.

Potrivit acestor prevederi legale, raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere prin care se stabilesc obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic.

La intocmirea raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere examinarea ”tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Fata de prevederile legale citate si avand in vedere cele precizate in continutul deciziei, ca urmare a analizarii raportului de inspectie fiscala, se retine ca raportul nu contine constatari clare si complete privind motivele de fapt care au condus la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente, in conditiile in care nici din raport si nici documentele anexate la dosarul cauzei, nu se poate stabili daca societatea E SRL din M, I este un punct de lucru al SC X SRL din Romania, un sediu permanent al acesteia sau o alta societate si daca societatea avea dreptul sa inregistreze cheltuielile cu delegarea sau detasarea personalului in strainatate.

De asemenea, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, organele de inspectie fiscala au aplicat in mod gresit prevederile legale in baza carora au stabilit contributiile suplimentare aferente veniturilor din salarii.

Cap. III “Constatari fiscale” din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, precizeaza:

“Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale, se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

3. Baza de impunere.

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;(...

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;”

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2009 nu contine constatari clare si precise care sa justifice modificarea bazei de impunere atat pentru impozitul pe profit cat si pentru impozitul pe veniturile din salarii si contributiile aferente.

Avand in vedere cele retinute mai sus si in temeiul art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, precum si ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, care prevede:

“In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ fiscal conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”, (art. 185 alin. (3) a devenit art. 216 alin. (3) in urma republicarii Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata), raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010 urmeaza sa fie desfiintat pentru suma totala de lei reprezentand impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei, impozit pe veniturile din salarii in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii in suma de lei, contributii reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si de asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei iar decizia de impunere nr./05.02.2010 urmeaza sa fie anulata, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala sa efectueze o noua inspectie

fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi obligatii bugetare, sa se stabileasca clar si concret situatia de fapt si suma obligatiilor fiscale legal datorate de SC X SRL, avand in vedere si documentele prezentate ulterior de societate, conform celor retinute prin prezenta decizie si dispozitiilor legale in vigoare in perioada verificata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 105 alin. (1) si art. 109 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale pct. 102.5. din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, coroborate cu art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 22.02.2010 pentru suma totala de lei reprezentand impozit pe profit in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei, impozit pe veniturile din salarii in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii in suma de lei, contributii reprezentand asigurari sociale, asigurari sociale de somaj, asigurari sociale de sanatate, datorate de angajator si de asigurati, contributia pentru concedii si indemnizatii, contributia pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma totala de lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si anulara deciziei de impunere nr...../05.02.2010, urmand ca o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pe aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

DIRECTOR EXECUTIV