

TAXE și IMPOZITE

Noutăți legislative și studii de caz

ACTUAL

Editorial



Contestația împotriva executării silite!

Codul de procedură fiscală reglementează posibilitatea de a face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor acestui cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.



Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

De reținut este faptul că respectiva contestație se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.

Contestația se poate face în termen de 15 zile, sub sancțiunea decăderii, de la data când contestatorul a luat cunoștință de executarea ori de actul de executare pe care le contestă, din comunicarea somației sau din altă înștiințare primită ori, în lipsa acestora, cu ocazia efectuării executării silite sau în alt mod.

La judecarea contestației, instanța citează și organul de executare silită în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmărite ori, în cazul executării prin poprire, își are sediul sau domiciliul terțului poprit.

Dacă admite contestația la executare, instanța, după caz, poate dispune anularea actului de executare contestat sau îndreptarea acestuia, anularea ori încetarea executării însăși, anularea sau lămurirea titlului executoriu ori efectuarea actului de executare a cărui îndeplinire a fost refuzată.

În cazul anulării actului de executare contestat sau al încetării executării înseși și al anulării titlului executoriu, instanța poate dispune prin aceeași hotărâre să i se restituie celui îndreptățit suma ce i se cuvine din valorificarea bunurilor ori din reținerile prin poprire.

Nu trebuie omis un aspect destul de important, acela potrivit căruia, în cazul respingerii contestației, contestatorul poate fi obligat, la cererea organului de executare silită, la despăgubiri pentru pagubele cauzate prin întârzierea executării, iar când contestația a fost exercitată cu rea-credință, el poate fi obligat și la plata unei amenzi potrivit art. 720 alin. (3) din Codul de procedură civilă, republicat.

Ionuț Jinga

ÎN ACEASTĂ EDIȚIE:

SINTEZĂ LEGISLATIVĂ 2

Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți 2

DECLARAȚIA UNICĂ

PFA nou-înființat. Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiilor de asigurări sociale. 3

CONTRIBUȚII SOCIALE

Declararea zilelor în formularul 112 4

IMPOZIT PE VENIT

Asigurarea voluntară de sănătate suportată de salariat. Deducere la calculul impozitului pe venit 4

IMPOZIT PE VENITUL MICROÎNTRERINDERILOR

Tratamentul fiscal al cheltuielilor aferente unui autoturism în cazul microîntreprinderilor 5

ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE DE BUNURI

Achiziție intracomunitară de bunuri facturate de furnizor din stat terț. Declarația 390 7

IMPOZIT DIVIDENDE

Dividende repartizate unei societăți fără personalitate juridică. Tratament fiscal 8

IMPOZIT PE VENITUL MICROÎNTRERINDERILOR

Raportul Z – document de înregistrare în contabilitate 9

PLATA DEFALCATĂ

Split TVA. Factură emisă fără a fi menționat contul distinct de TVA 10

ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE

Achiziție intracomunitară a unui autoturism. Înregistrare în scopuri de TVA 11

Sinteză legislativă

Actul normativ: O.M.F.P. nr. 2.165/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 404 din data de 23.05.2019

Data intrării în vigoare: 23 mai 2019

Cui se adresează: persoanelor fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, instituțiilor și persoanelor fizice care au obligația depunerii declarației 112

Ce prevede: Prin acest ordin s-au aprobat modelul, conținutul și modalități de depunere și de gestionare a formularului 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” ca urmare a necesității adap-

tării formularului la modificărilor legislative apărute în domeniul asigurărilor sociale, precum și a celor din domeniul legislației fiscale (Legea nr. 30/2019, Legea nr. 50/2019 și O.U.G. nr. 26/2019).

Principalele modificări vizează:

- modificarea și completarea Secțiunii E4 „Destinația sumelor pentru acordarea de burse private, precum și pentru susținerea unei/unor entități nonprofit/unități de cult reprezentând o cotă de până la 3,5% din impozit” din Anexa nr. 1.2 – „Anexa asigurat”;
- introducerea în Nomenclatorul „Tip asigurat” a unei poziții pentru membrii cooperatori, salariați în baza convenției individuale de muncă, prevăzută de Legea nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției;

- introducerea obligației de plată a contribuției de asigurări sociale asupra remunerațiilor încasate de zilieri și modificarea corespunzătoare a nomenclatorului „Tip asigurat”;

- introducerea în secțiunea E3 din Anexa nr. 1.2 – „Anexa asigurat” a unei noi poziții pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, pentru care sunt scutite de la plata impozitului, conform art. 60 pct. 1-4 din Codul fiscal;

- introducerea unui nou tip de asigurat, respectiv „persoane fizice care prestează o activitate specifică, în baza unui contract de internship, potrivit Legii nr. 176/2018 privind internșchipul, cu modificările ulterioare”.

Vezi problema fiscală – Declarația zilierilor în formularul 112 – pag. 4

Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți?!

Facilități fiscale introduse de O.U.G. nr. 31/2019

Publicată în Monitorul Oficial din 23 mai 2019, Ordonanța de urgență a avut ca principală măsură fiscală anularea contribuției de sănătate stabilite prin decizie de către ANAF în cazul persoanelor fizice pentru care baza de calcul a fost întregită la nivelul salariului de bază minim brut pe țară. Măsura a avut la bază inechitățile rezultate de aplicarea prevederilor legale urmare cărora persoanele fizice sunt obligate la plata unei contribuții de asigurări sociale de sănătate calculate la nivelul salariului de bază minim brut pe țară cu toate că veniturile realizate se situează sub acest nivel.

De asemenea, pentru sumele de plată stabilite prin deciziile de regularizare CASS, aferente perioadei 2014-2017, emise și comunicate de ANAF între data de 15 martie 2019 și data intrării în vigoare a acestei ordonanțe, termenul de plată este de 120 de zile de la data intrării în vigoare a actului normativ. Dacă sumele se achită în termen de 60 de zile de la data intrării în vigoare, se acordă o bonificație de 10%.

Măsura a avut ca raționament volumul semnificativ de decizii de impunere pentru stabilirea contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, aferente perioadei 2014-2017, care nu au fost comunicate contribuabililor până la data de 15 martie 2019, cu

consecința punerii contribuabililor în imposibilitatea de a beneficia de acordarea bonificației prevăzute de lege, prin plata contribuției până la 31 martie 2019, independent de voința acestora, în cazul a aproximativ 990.000 de contribuabili potențiali beneficiari ai bonificațiilor.

Pentru sumele de plată stabilite prin deciziile de regularizare CASS, aferente perioadei 2014-2017, emise și comunicate de ANAF după data intrării în vigoare a acestei Ordonanțe, termenul de plată este de 120 de zile de la data comunicării deciziilor.

Dacă sumele se achită în termen de 60 de zile de la data comunicării, se acordă o bonificație de 10%.

Începând cu data de 1 iunie 2019 se diminuează cota de TVA aplicabilă livrării alimentelor de înaltă valoare calitativă, respectiv produse montane, bio, tradiționale, autorizate de

Ministerul Agriculturii, aceasta devenind 5% (anterior, cota era de 9%).

În fine, prin această Ordonanță de urgență s-a decis suplimentarea

bugetului Fondului pentru mediu în vederea asigurării sumelor necesare pentru restituirea taxei pe poluare.

Ionuț Jinga, consultant fiscal

PFA nou-înființat. Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări sociale

Declarația unică generează numeroase întrebări atât prin prisma plafoanelor în funcție de care se plătesc contribuții de asigurări sociale de către firmele nou-înființate, cât și de către cele deja existente. Trebuie să menționăm faptul că declarația unică se depune obligatoriu, în termen de 30 de zile de la începerea activității. Persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale (CAS), pentru veniturile obținute în calitate de titular PFA, însă nu sunt scutite de plata contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS), dacă veniturile estimate sau realizate de PFA depășesc plafonul de 12 salarii minime brute pe economie.

Problemă fiscală

Ce declarații trebuie să depună un PFA înființat în mai 2019?

Cadrul legal:

Orice PFA are obligația să depună declarația unică, în termen de 30 de zile de la începerea activității sau până la termenul de 31 iulie 2019, dacă activitatea a început în anul precedent, de exemplu.

Conform art. 150 din Codul fiscal, persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale (CAS), pentru veniturile obținute în calitate de titular

PFA, însă nu sunt scutite de plata contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS), dacă veniturile estimate sau realizate de PFA depășesc 24.960 lei.

Contribuția de asigurări sociale (CAS) este în cotă de 25% și se aplică la o bază de calcul reprezentată de venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, conform art. 137 alin. (1) lit. b) coroborat cu art. 148 și art. 151 din Codul fiscal.

Presupunând că se alege un venit pe baza salariului minim brut pe țară de 2.080 lei/lună, rezultă o contribu-

DECLARAȚIA UNICĂ

ție CAS datorată de $2.080 \text{ lei} \times 12 \times 25\% = 24.960 \text{ lei} \times 25\% = 6.240 \text{ lei/an}$.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS) este de 10%, aplicată la o bază de calcul dată de echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice conform art. 155 alin. (1) lit. b) coroborat cu art. 170 și art. 174 din Codul fiscal, respectiv CASS datorată pentru 2019 este de $2.080 \text{ lei} \times 12 \times 10\% = 24.960 \text{ lei} \times 10\% = 2.496 \text{ lei/an}$.

Pentru CASS se iau în calcul toate veniturile impozabile estimate/realizate de la art. 155 alin. (1) lit. b) – h) din Codul fiscal, și anume:

- venituri din activități independente, definite conform art. 67;
- venituri din drepturi de proprietate intelectuale, definite conform art. 70;
- venituri din asocierea cu o persoană juridică, contribuabil potrivit prevederilor titlului II, titlului III sau Legii nr. 170/2016, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 125;
- venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 83;
- venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art. 103;
- venituri din investiții, definite conform art. 91. În cazul veniturilor din dividende și din dobânzi se iau în calcul sumele încasate;
- venituri din alte surse, definite conform art. 114.

Achiziție intracomunitară de bunuri facturate de furnizor din stat terț. Declarația 390

ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE DE BUNURI

Achizițiile intracomunitare de bunuri reprezintă în esență cumpărările de produse (materii prime, mărfuri etc.) dintr-un stat membru UE, transportate într-un alt stat membru, diferit de cel din care au plecat respectivele bunuri.

Astfel, pentru ca operațiunea să fie încadrată în categoria unei achiziții intracomunitare de bunuri, este suficient să existe un document prin care se face dovada că bunurile respective au fost expediate de pe teritoriul comunitar. Înainte de emiterea facturii pe numele cumpărătorului din România, furnizorul dintr-un stat nemembru UE este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA la autoritatea fiscală din statul UE de unde se face livrarea.

munitare de bunuri” alin. (1), locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

Astfel, așa cum se poate constata, pentru ca operațiunea să fie încadrată în categoria unei achiziții intracomunitare de bunuri, este suficient să existe un document prin care se face dovada că bunurile respective au fost expediate de pe teritoriul comunitar, de exemplu, de pe teritoriul Austriei, pe teritoriul României. Înainte de emiterea facturii pe numele cumpărătorului din România, furnizorul din India era obligat să se înregistreze în scopuri de TVA la autoritatea fiscală din Austria deoarece cunoștea faptul că urma să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA în Austria, dar imposibilă în România la cumpărătorul obligat să îi emită un cod valid de TVA eliberat de autoritatea fiscală din România.

Totuși, pentru această omisiune de înregistrare în scopuri de TVA, cumpărătorul din România nu poate răspunde solidar cu furnizorul din India, fiind suficient să aplice regimul de taxare inversă prin formula contabilă $4426 = 4427$, prin utilizarea cotei standard TVA 19%. Această cotă se aplică asupra bazei de impozitare TVA determinate prin utilizarea cursului valutar al BNR în vigoare la data emiterii facturii de către furnizorul din India.

Modul de raportare a operațiunii prin declarația recapitulativă cod 390 VIES, propus de dvs. este cel reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 591 din 3 februarie 2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularu-

Problemă fiscală

Societatea C este înregistrată în scopuri de TVA în România, are încheiat un contract de furnizare echipamente cu un furnizor nestabilit în UE din India, neînregistrat fiscal în UE (nu deține un cod de TVA valid în UE). O parte din aceste echipamente vor fi furnizate de un subcontractant stabilit în UE, care are un cod valid de TVA, factura pentru marfa livrată de pe teritoriul UE fiind emisă de către furnizorul din India. Care sunt obligațiile fiscale ale societății C în România pentru această achiziție? Poate fi tratată această achiziție de la furnizorul din UE ca fiind o achiziție intracomunitară de bunuri, chiar dacă factura va fi emisă de către furnizorul din India care nu are un cod de TVA valid în UE? Dacă da, în declarația 390:

- La coloana Tara vom înscrie codul țării din care s-a făcut livrarea, respectiv țara membră UE?
- La coloana Cod operator intracomunitar vom înscrie codul de TVA al furnizorului/subcontractantului din UE?
- La coloana Denumire operator intracomunitar vom înscrie denumirea furnizorului din India? Prin corelație trebuie să declarăm operațiunea în D300 la rândurile 5, respectiv 18, fără a prelua sumele și la rândurile 5.1, respectiv 18.1?

Cadrul legal:

Având în vedere faptul că bunurile respective sunt expediate de pe teritoriul unui stat membru, pe teritoriul României, operațiunea reprezintă pentru cumpărătorul din România o achiziție intracomunitară de bunuri așa cum este definită prin Codul fiscal la alin. (1) punctul 2 al art. 266 „Semnificația unor termeni și expresii” conform căruia achiziția intracomunitară de bunuri are înțelesul de la art. 273 „Se consideră achiziție intracomuni-

tară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor”.

De asemenea, conform prevederilor art. 276 „Locul achiziției intraco-

mijloc de plată utilizat. Sumele de serviciu reprezintă sumele de bani utilizate pentru plata restului către client, puse la dispoziția operatorului aparatului de marcat electronic fiscal la începutul fiecărei zile de lucru. Acestea se regăsesc în soldul contului de casă și, de asemenea, în soldul de la sfârșitul zilei de lucru.

(8) Registrul special prevăzut la art. 1 alin. (8) și raportul fiscal de închidere zilnică sunt documente avute în vedere de către organele fiscale cu ocazia verificării veniturilor care stau

la baza determinării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Registrul special prevăzut la art. 1 alin. (8) se arhivează și se păstrează pe o perioadă de 10 ani, iar raportul fiscal de închidere zilnică, pe o perioadă de 5 ani.”

De reținut

Acest registru este urmărit și de către organele fiscale cu ocazia verificării veniturilor care stau la

baza determinării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Concluzie

Așadar, raportul fiscal de închidere zilnică este documentul care stă la baza înregistrării veniturilor în contabilitate, nefiind nevoie de emiterea unei chitanțe cu totalul încasărilor din ziua respectivă.

Split TVA. Factură emisă fără a fi menționat contul distinct de TVA

PLATA DEFALCATĂ

O.G. nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA impune obligația firmelor care intră în această procedură, de a comunica societăților cu care intră în relații de colaborare (clienților), codul distinct de TVA în care acestea trebuie să vireze taxa pe valoarea adăugată din facturi.

Există numeroase cazuri când respectivele firme nu își îndeplinesc această obligație. Menționăm faptul că Registrul firmelor care aplică split TVA, fiind public, afișat pe site-ul ANAF, trebuie consultat de respectivii clienți cu ocazia plăților efectuate, pentru a evita sancțiunile contravenționale prevăzute de O.G. nr. 23/2017. Aceștia trebuie să identifice contul distinct de TVA deschis automat de trezorerie (se obține prin interogarea bazei de date afișate pe site-ul ANAF) și să efectueze plata TVA din facturile emise, în acest cont.

Problemă fiscală

Am o întrebare către dvs. referitoare la un caz concret de TVA defalcat. Factura emisă în lună martie 2019, termen de plată 60 de zile, deci plata se efectuează în mai 2019. Furnizorul aplică obligatoriu TVA defalcată de la data de 01.05.2019. Pe factură nu este trecut cont de TVA split, la interogare listă furnizori, înainte de plată am descoperit această problemă. Întrebarea este: cum efectuez plata? În contul curent al furnizorului sau îi cerem cont de TVA split și achităm ca atare, defalcat?

Cadrul legal:

Potrivit art. 13 din O.G. nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA:

„Persoanele impozabile și insti-

tuțiile publice, înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal, prevăzute la art. (2) alin. (1) și (2) au obligația să comunice contul de TVA beneficiarilor prevăzuți la art. 3 alin. (1).”

Important

Sanțiunea pentru nerespectarea acestei obligații este prevăzută la art. 19 alin. (2) din O.G. nr. 23/2017, adică amendă de la 2.000 lei la 4.000 lei.

Conform art. 3 alin. (1) din O.G. nr. 23/2017: „Persoanele impozabile, cu excepția instituțiilor publice, înregistrate în scopuri de TVA, au obligația să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii într-un cont de TVA al furnizorului/prestatorului care aplică mecanismul plății defalcate a TVA.”

Prin urmare, chiar dacă furnizorul aflat în split TVA nu a comunicat contul distinct de TVA, beneficiarii sunt obligați să efectueze plata TVA din facturile emise, în contul distinct de TVA deschis automat la trezorerie.

Conform art. 6 din O.G. nr. 23/2017:

„4) Pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, conturile de TVA se deschid automat la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organului fiscal competent în administrarea acestora, pe baza Listei operatorilor economici înregistrați în scopuri de TVA întocmite și transmise în sistem informatic de către organele fiscale competente ale ANAF.

Conturile de TVA ale operatorilor economici înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal pot fi deschise și la alte unități ale Trezoreriei Statului stabilite prin ordin al președintelui ANAF. Pentru utilizarea sumelor din conturile de TVA deschise automat operatorii economici depun la unitățile Trezoreriei Statului documentele aferente deschi-

derii contului, cel târziu la data la care dispun efectuarea unei operațiuni din contul respectiv.

(5) Pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal care nu au deschis un cont în condițiile alin. (4), deschiderea conturilor se realizează la cererea acestora adresată unității Trezoreriei Statului din cadrul organului fiscal competent în administrarea acestora. Conturile persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA pot fi deschise și la alte unități ale Trezoreriei Statului stabilite prin ordin al președintelui ANAF.

(6) Conturile de TVA deschise potrivit alin. (4) și (5) se publică pe pagina de internet a Ministerului Finan-

țelor Publice, denumit în continuare MFP, sau ANAF și se actualizează periodic. Informațiile minime publicate sunt: denumirea titularului de cont, codul de identificare fiscală, codul IBAN al contului de TVA și unitatea trezoreriei la care este deschis contul.”

Concluzie

Pentru a evita sancțiunile contravenționale prevăzute de O.G. nr. 23/2017, trebuie să identificați contul distinct de TVA deschis automat de trezorerie (se obține prin interogarea bazei de date afișate pe site-ul ANAF) și să efectuați plata TVA din facturile emise, în acest cont.

Achiziție intracomunitară a unui autoturism. Înregistrarea în scopuri de TVA

Se cunoaște faptul că achiziția intracomunitară a bunurilor cu o valoare mai mare de 10.000 de euro (34.000 lei) reprezintă o operațiune impozabilă în România (statul de destinație al bunurilor), pentru care se datorează TVA. Această achiziție obligă pe cumpărător să se înregistreze în scopuri de TVA potrivit art. 317 din Codul fiscal, primind un cod special de TVA valabil numai pentru operațiuni intracomunitare.

Important de reținut este faptul că înregistrarea în scopuri de TVA nu se efectuează după atingerea/depășirea plafonului de 34.000 lei, ci chiar înainte de realizarea acestuia, dacă din calcule rezultă că valoarea primei achiziții intracomunitare este egală sau mai mare decât acest plafon.

Problemă fiscală

O societate neplătitoare de TVA achiziționează un autoturism în valoare de 15.000 euro. Contractul de vânzare-cumpărare este redactat și semnat la București, acesta fiind între o persoană juridică din Franța și societatea din România neplătitoare de TVA. Contractul este semnat de către un mandatar al persoanei juridice din Franța, iar plata se efectuează în contul bancar al reprezentantului român deschis la Banca Transilvania, plata fiind factura pe teritoriul României, mașina fiind în România la data încheierii contractului și emiterii facturii. Factura se emite fără TVA. La Administrația financiară s-a încercat obținerea unui certificat pentru înmatricularea acesteia, dar cererea a fost respinsă întrucât societatea din România care a achiziționat

ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE

TAXE ȘI IMPOZITE

ACTUAL

Coordonator:

colectiv RENTROP & STRATON
Manager Departament Editorial:
Adina Vasile

Manager produs: Diana Tudorov
Director Creație-Producție:
Cristina Straton

Tehnoredactare: Simona Morărescu

Corectură: Elvira Panaitescu

Redacția: Bdul Națiunile Unite nr. 4,
Gemenii Center, sector 5, București;

Telefon: 021.317.25.87

E-mail: info@rs.ro; Internet: www.rs.ro

Correspondență: Ghișeul ext. 3 – O.P. 39,
sector 3, București

Publicație editată de:

RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

© 2019 – RENTROP & STRATON

ISSN: 1842-6220, ISSN-L: 1842-6220

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiare, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.