

Revista Română de Fiscalitate și Control fiscal

An 2 ● Nr. 26 ● octombrie 2022

Editorial

Propunere legislativă – termen de arhivare a documentelor justificative: 5 ani

Propunerea legislativă de la începutul lunii septembrie pentru modificarea Legii contabilității nr. 82/1991 și a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale prevede că registrele obligatorii de contabilitate și documentele justificative ar urma să fie arhivate numai cinci ani.

În prezent, la art. 25 din Legea contabilității nr. 82/1991 se prevede obligația de arhivare și păstrare a registrelor și documentelor justificative pe o perioadă de 10 ani, inclusiv atunci când se utilizează sisteme informatice de prelucrare a datelor și de stocare a acestora pe suporturi tehnice. Prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 a fost stabilită lista acelor documente financiar-contabile care pot fi distruse după 5 ani, acestea rezumându-se în principal la bonuri de consum, fișe de magazie, ordine de deplasare și alte asemenea.

În mod similar, O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale reglementează termenul de păstrare a registrelor, rapoartelor fiscale de închidere zilnică și memoriei fiscale a aparatelor de marcat electronice ca fiind de 10 ani.

Inițiativa legislativă propune armonizarea prevederilor legate de perioada de păstrare și arhivare a documentelor și registrelor pe care operatorii economici le pun la dispoziția organelor de control fiscal cu cele de efectuare a inspecțiilor fiscale în cadrul termenului de prescripție de 5 ani. În acest fel, operatorii economici vor fi degrevați de stocarea și arhivarea numeroaselor documente și registre și vor diminua costurile pentru firme sub forma chiriilor, a cheltuielilor cu întreținerea spațiilor în anumite condiții de temperatură și umiditate, cheltuieli cu softuri sau aplicații de arhivare etc.

Vera Constantin, expert contabil

ÎN ACEASTĂ EDIȚIE:

SINTEZA LEGISLATIVĂ 2

Discuții pe masa Guvernului 4

ANAF

Poprire ANAF. Quantum reținere lunară 4

MICRO

Obligativitate depunere D4109. AMEF-uri neutilizate 5

ALIMENTAR

Facilități fiscale în industria alimentară 6

LIPSĂ ÎN GESTIUNE

Lipsă numerar din casierie 6

INSPECȚIE FISCALĂ

D100 – depusă după anularea rezervei verificării ulterioare 7

DOCUMENTE ACHIZIȚII

Documente justificative pentru achiziții bunuri second-hand de la persoane fizice .. 8

DECLARAȚIA 311

Obligația completării și transmiterii declarației 311 9

RAMBURSARE TVA

Reînregistrare în scopuri de TVA. Solicitare TVA de rambursat 10

TVA

Decizie rambursare TVA. Termen virare sume 12

Rubrică dedicată abonaților

FACILITĂȚI FISCALE

Activități ocazionale desfășurate de zilieri 12

Sinteză legislativă

O.M.F. nr. 2.048/2022 privind completarea reglementărilor contabile aplicabile operatorilor economici

Publicat în: M.Of. nr. 878 din 07.09.2022

Ce prevede: Ordinul transpune prevederile Directivei (UE) 2021/2.101 a Parlamentului European și a Consiliului din 24 noiembrie 2021 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea, de către anumite întreprinderi și sucursale, de informații privind impozitul pe profit, în reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Societățile-mamă finale, a căror cifră de afaceri netă consolidată a depășit la data bilanțului lor, pentru fiecare dintre ultimele două exerciții financiare consecutive, cuantumul de 3.700.000.000 lei (echivalentul a 747.474.740 euro la cursul valutar publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 21 decembrie 2021), astfel cum se reflectă în situațiile lor financiare anuale consolidate, au obligația să întocmească, să publice și să asigure accesul la un raport privind informațiile referitoare la impozitul pe profit pentru cel mai recent dintre respectivele două exerciții financiare consecutive.

Entitățile autonome a căror cifră de afaceri netă a depășit la data bilanțului lor, pentru fiecare dintre ultimele două exerciții financiare consecutive, cuantumul de 3.700.000.000 lei, astfel cum se reflectă în situațiile lor financiare anuale individuale, au obligația să întocmească, să publice și să asigure accesul la un raport privind informațiile referitoare la impozitul pe profit pentru cel mai recent dintre respectivele două exerciții financiare consecutive.

Aceste prevederi NU se aplică entităților autonome sau societăților-mamă finale și entităților lor afiliate în cazul în care aceste entități, inclusiv sucursalele lor, sunt stabilite, își au sediul comercial fix sau au o activitate eco-

nomică permanentă pe teritoriul unui singur stat membru și în nicio altă jurisdicție fiscală.

Sucursalele din România, înființate de entități care nu intră sub incidența legislației unui stat membru, au obligația să publice și să asigure accesul la un raport privind informațiile referitoare la impozitul pe profit privind societatea-mamă finală sau entitatea autonomă, în ceea ce privește cel mai recent dintre ultimele două exerciții financiare consecutive.

Raportul privind informațiile referitoare la impozitul pe profit care trebuie prezentat include informații cu privire la toate activitățile entității autonome sau ale societății-mamă finale, inclusiv activitățile tuturor entităților afiliate, consolidate în situațiile financiare aferente exercițiului financiar în cauză. Raportul privind informațiile referitoare la impozitul pe profit se publică în termen de 12 luni de la data bilanțului exercițiului financiar pentru care este întocmit raportul, în conformitate cu prevederile Directivei (UE) 2017/1.132 a Parlamentului European și a Consiliului, așa cum este transpusă în legislația națională.

O.A.N.A.F. nr. 1.587/2022 privind aprobarea Procedurii de punere în aplicare a hotărârilor judecătorești prin care s-a dispus suspendarea executării deciziei de declarare în inactivitate, în baza prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare

Publicat în: M.Of. nr. 885 din 08.09.2022

Ce prevede: Ordinul aprobă procedura de punere în aplicare a hotărârilor judecătorești prin care s-a dispus suspendarea executării deciziei de declarare în inactivitate, în baza prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, și formularele conexe.

Procedura se aplică contribuabililor declarați inactivi, potrivit art. 92 alin. (1) lit. a-g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru care s-a dispus suspendarea executării deciziei de declarare în inactivitate, în baza prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare (Legea contenciosului administrativ).

H.G. nr. 1.106/2022 pentru modificarea și completarea titlului VIII „Accize și alte taxe speciale” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Publicată în: M.Of. nr. 887 din 09.09.2022

Ce prevede: Prin această hotărâre se aduc modificări și completări Normelor metodologice date în aplicarea Titlului VIII *Accize și alte taxe speciale* din Codul fiscal.

O.A.N.A.F. nr. 1.610/2022 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.809/2016 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene

Publicat în: M.Of. nr. 888 din 09.09.2022

Ce prevede: Ordinul aduce modificări procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a TVA formulate de către persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene, precum și unele documente conexe procedurii, inclusiv Decizia de rambursare a TVA.

O.A.N.A.F. nr. 1.610/2022 pentru apro-

barea Procedurii de eliberare a certificatelor privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport, precum și pentru aprobarea unor formulare

Publicat în: M.Of. nr. 891 din 09.09.2022

Ce prevede: Ordinul aprobă procedura ce se aplică pentru eliberarea certificatelor necesare înmatriculării în România a mijloacelor de transport achiziționate din statele membre ale Uniunii Europene de către persoanele care nu sunt înregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal.

Au obligația să solicite certificatul care să ateste plata taxei pe valoarea adăugată:

- a) persoanele care nu sunt înregistrate și care nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate conform art. 317 din Codul fiscal, care efectuează o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, taxabilă în România;
- b) persoanele care nu sunt înregistrate și care nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, dar care sunt sau ar trebui să fie înregistrate conform art. 317 din Codul fiscal, care efectuează o achiziție intracomunitară de mijloace de transport care nu sunt noi în sensul art. 266 alin. (3) din Codul fiscal, taxabilă în România.

Au obligația să solicite certificatul care să ateste că nu datorează taxa pe valoarea adăugată în România:

- a) persoanele care nu sunt înregistrate și care nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate conform art. 317 din Codul fiscal, care realizează în România o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, care nu este impozabilă în România conform art. 268 din Codul fiscal sau este scutită de taxă conform art. 293 din Codul fiscal;
- b) persoanele neimpozabile care, cu ocazia schimbării de reședință, realizează un transfer de mijloace de transport noi din alt stat membru în România, dacă la momentul livrării nu a putut fi aplicată scutirea prevăzută la echivalentul din legislația altui stat membru al art. 294 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, având în vedere faptul că respectivul transfer nu determină o achiziție intracomunitară de bunuri în România;
- c) persoanele care nu sunt înregistrate și care nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317 din Codul fiscal, care efectuează o achiziție intracomunitară de mijloace de transport care nu sunt noi în sensul art. 266 alin. (3) din Codul fiscal;
- d) persoanele care nu sunt înregistrate și care nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316, dar care sunt sau ar trebui să fie înregistrate conform art. 317 din Codul fiscal, care efectuează o achiziție in-

tracomunitară de mijloace de transport care nu sunt noi în sensul art. 266 alin. (3) din Codul fiscal, achiziție care nu este taxabilă în România.

O.A.N.A.F. nr. 1.635/2022 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 587/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă

Publicat în: M.Of. nr. 897 din 12.09.2022

Ce prevede: Ordinul introduce „Contribuția la Fondul de Tranziție Energetică” în „Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul de stat” ce se declară în formularul 100. Contribuția se declară, de către producătorii de energie electrică, entitățile agregate de producere a energiei electrice, traderii, furnizorii care desfășoară activitatea de trading și agregatorii care tranzacționează, începând cu 1 septembrie 2022, cantități de energie electrică și/sau gaze naturale pe piața angro, în conformitate cu dispozițiile art. 15 din O.U.G. nr. 27/2022. Capacităților de producție puse în funcțiune după data de 1 septembrie 2022, precum și companiilor care furnizează servicii publice de termie care produc energie electrică prin cogenerare nu le sunt aplicabile prevederile art. 15 alin. (1) din această ordonanță de urgență.

**Săptămânal, în fiecare zi de luni, primiți newsletterul electronic
Alerta Control, cu cele mai importante modificări legislative +
spețe relevante din domeniu. Practic beneficiați de informație
legislativă VITALĂ pe toată perioada abonamentului!
Fiindcă informația înseamnă putere!**

Discuții pe masa Guvernului

Modificări în legislația privind prevenirea și combaterea spălării banilor

Recenta Ordonanță de urgență nr. 123/2022 privind modificarea Legii nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 906 din 14 septembrie 2022, aduce câteva modificări, prin care se încearcă corectarea erorilor de transpunere a prevederilor din anumite directive europene, obligatorii și pentru România în calitate de stat membru U.E.

Modificările/completările la Legea nr. 129/2019 au apărut ca urmare a avizului adresat României de către Comisia Europeană, potrivit căruia România nu a transpus în mod corect art. 30 din Directiva (UE) 2015/849, astfel cum a fost modificat prin Directiva (UE) 2018/843, exceptând de la obligația depunerii declarației privind beneficiarul real regiile autonome, companiile și societățile naționale și societățile deținute integral sau majoritar de stat.

Potrivit noilor modificări, persoanele juridice supuse obligației de înregistrare în registrul comerțului depun la înmatriculare și ori de câte ori intervine o modificare o declarație privind beneficiarul real al persoanei juridice,

în vederea înregistrării în Registrul beneficiarilor reali al societăților, **nemai fiind exceptate de la această obligație regiile autonome, companiile și societățile naționale și societățile deținute integral sau majoritar de stat.**

În termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, regiile autonome, companiile și societățile naționale și societățile deținute integral sau majoritar de stat, înmatriculate anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, depun o declarație privind beneficiarul real al persoanei juridice, în vederea înregistrării în Registrul beneficiarilor reali al societăților.

Reamintesc că toate persoanele juridice supuse obligației de înregistrare în registrul comerțului depun la înmatriculare și ori de câte ori intervine o modificare o declarație privind beneficiarul real al persoanei juridice, în vederea înregistrării în Registrul beneficiarilor reali al societăților. Suplimentar față de această obligație, persoanele juridice supuse obligației de înregistrare în registrul comerțului, care au în structura acționariatului entități înmatriculate/înregistrate și/sau care au sediul fiscal în jurisdicții necooperante din punct de vedere fiscal și/sau în jurisdicții cu grad înalt de risc de spălare a banilor și/sau de finanțare a terorismului și/sau în jurisdicții aflate sub monitorizarea or-

ganismelor internaționale relevante, pentru risc de spălare a banilor/finanțare a terorismului, depun anual o declarație privind beneficiarul real al persoanei juridice, în vederea înregistrării în Registrul beneficiarilor reali al societăților, în termen de 15 zile de la aprobarea situațiilor financiare anuale.

Declarația pe propria răspundere a reprezentantului legal al persoanei juridice cuprinde datele de identificare ale beneficiarilor reali, respectiv numele, prenumele, data și locul nașterii, codul numeric personal, seria și numărul actului de identitate, cetățenia, domiciliul sau reședința, precum și modalitățile în care se exercită controlul asupra persoanei juridice. Declarația privind beneficiarul real poate avea formă de înscris sub semnătură privată ori formă electronică și poate fi transmisă la oficiul registrului comerțului prin mijloace electronice, cu semnătură electronică, sau prin servicii de poștă și curier sau prin ghișeul oficiului registrului comerțului, personal sau prin reprezentant, conform prevederilor legale. Declarația privind beneficiarul real poate fi dată și în fața reprezentantului oficiului registrului comerțului sau se poate depune, personal sau prin reprezentant, având dată certă, dată de notarul public ori atestată de avocat.

Ionuț Jinga, consultant fiscal

Poprire ANAF. Quantum reținere lunară

Problemă fiscală

Am primit de la ANAF o „Adresă de înființare a proprietății asupra sumelor datorate debitorului de către terți” pe numele unui salariat. Suma datorată este foarte mare, de câteva ori mai mare decât salariul. Vă rog frumos să ne spuneți cum trebuie să procedăm.

ANAF

Cadrul legal:

Potrivit art. 729 din Codul de procedură civilă, salariile și alte venituri periodice, pensiile acordate în cadrul asigurărilor sociale, precum și alte su-

me ce se plătesc periodic debitorului și sunt destinate asigurării mijloacelor de existență ale acestuia pot fi urmărite:

- a) până la jumătate din venitul lunar net, pentru sumele datorate cu titlu de obligație de întreținere sau alocație pentru copii;
- b) până la o treime din venitul lunar net, pentru orice alte datorii.

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește că, dacă sunt mai multe urmăriri asupra aceleiași sume, urmărirea nu poate depăși jumătate din venitul lunar net al debitorului, indiferent de natura creanțelor, în afară de cazul în care legea prevede altfel.

Astfel, dacă aceasta este singura

poprire a salarietei veți reține lunar o treime din venitul lunar net. Dacă salariata mai are și alte popriri, reținerea poate ajunge până jumătate din venitul lunar net.

Răspuns oferit de:
Rodica Mantescu,
consilier juridic

Obligativitate depunere D4109 AMEF-uri neutilizate

Problemă fiscală

O microîntreprindere a realizat venituri din vânzări de mărfuri prin casa de marcat, depunând lunar la ANAF situația lunară până în luna aprilie 2022. Începând din luna mai și până în prezent nu a mai vândut nimic. Trebuia depusă declarația 4109?

Cadrul legal:

Conform art. 1 din Procedura aprobată cu Ordinul nr. 627/2018, utilizatorii aparatelor de marcat electronice fiscale definite la art. 3 alin. (2) din O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumiți în continuare utilizatori, au obligația să transmită ANAF datele prevăzute la art. 3 alin. (1) lit. a) sau art. 3 alin. (2) lit. a), b) sau c), după caz, respectiv cele prevăzute la art. 3 alin. (1) lit. b) și c) din anexa nr. 11 la Normele metodologice pentru aplicarea O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobate prin H.G. nr. 479/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Anexa 11 din Normele metodologice pentru aplicarea O.U.G. nr. 28/1999 prevede următoarele:

(1) Prin conexiunea stabilită, aparatele de marcat electronice fiscale transmit, conform structurilor XML aprobate prin ordin al președintelui ANAF, următoarele:

a) datele din bonul fiscal, structurate după cum urmează:

1. valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;
2. numărul de ordine al bonului fiscal, la nivelul zilei de lucru;
3. data, ora și minutul emiterii bonului fiscal;
4. seria fiscală a aparatului de marcat electronic fiscal;
5. valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote ale acesteia, cu indicarea nivelului de cotă;

b) datele din raportul fiscal de închidere zilnică prevăzute la art. 64 alin. (2), (3), (4), (5), respectiv alin. (6), după caz, din normele metodologice;

c) informații referitoare la pornirea/oprirea aparatului de marcat electronic fiscal, încetarea funcționării acestuia în urma unor evenimente de

tipul lipsa curentului electric sau întreruperea conexiunii la internet, precum și cu privire la repunerea în funcțiune/ reconectarea aparatului;

d) mesajul de confirmare a îndeplinirii obligației prevăzute la art. 1.

Art. 3 din Procedura aprobată cu Ordinul nr. 627/2018 stipulează că:

(1) În situația în care există aparate de marcat electronice fiscale neutilizate, prin excepție de la prevederile art. 1 și 2, utilizatorii au obligația de a informa organul fiscal prin completarea și transmiterea „Declarației privind aparatele de marcat electronice fiscale neutilizate”, al cărei model este prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezenta procedură.

(2) Prin aparate de marcat electronice fiscale neutilizate se înțelege aparatele de marcat electronice fiscale care nu au fost utilizate, în nicio zi din perioada de raportare, pentru generarea oricăreia dintre datele prevăzute la art. 1.

În concluzie, atât timp cât AMEF-ul nu este pornit, deci nu realizează schimb de informații cu serverele ANAF cel puțin într-una din zilele unei luni, trebuie transmisă declarația 4109 aferentă lunii respective.

Răspuns oferit de:
Alexandru Palaghia, expert contabil

Facilități fiscale în industria alimentară

ALIMENTAR

Problemă fiscală

O societate cu cod CAEN 1089 are în vedere aplicarea facilităților conform Legii nr. 135/2022. Principala materie primă care intră în firmă este mierea de albine, achiziționată de la producători individuali. Se intervine asupra mierii astfel: ea este dezumidificată, decristalizată, filtrată, iar apoi ambalată în borcanele ce urmează a fi vândute ca materie finită obținută în urma unui raport de producție (deoarece avem și pierderi în urma procesului de ambalare).

Pentru fiecare produs există o fișă tehnică. Într-o pondere mai mică, vindem mierea și amestecată cu diferite alte ingrediente (propolis, nucă, lăptișor de matcă). DSVSA întreprinde periodic controale și verifică dacă respectăm condițiile de igienă și de producție.

Considerăm că ceea ce facem noi este producție, obținem produse finite, mierea nu este doar ambalată și apoi vândută ca atare. Beneficiem de facilitățile care se aplică industriei alimentare în privința taxelor salariale, conform noii legi? Angajații au salariul brut de 3.000 de lei, conform legii, suntem îndreptățiți să aplicăm facilitățile?

Cadrul legal:

Cod CAEN 1089 **Fabricarea altor produse alimentare** n.c.a, această clasă include:

- fabricarea de supe și ciorbe
- fabricarea de miere artificială și caramel
- fabricarea alimentelor preparate perisabile, cum sunt:

- sandwich-uri
- pizza proaspătă (necoaptă)
- fabricarea adaosurilor alimentare și a altor produse alimentare.

Potrivit prevederilor de la pct. 276 din Reglementările contabile:

- mărfurile sunt bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revân-

- zării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților.

Singurul impediment ar fi că dvs. nu produceți miere artificială care se fabrică din alte materii prime și poate, în proporție mică, și miere.

În acest sens ar putea exista și alte interpretări la un eventual control, însă poate fi încadrat la alte produse alimentare.

Având în vedere că materia primă trece prin mai multe procese de prelucrare și nu este vândută ca atare pentru a fi considerată marfă, apreciez că activitatea dvs. poate fi încadrată ca producție și se poate beneficia de facilitățile Legii nr. 135/2022 dacă sunt respectate și celelalte condiții.

Răspuns oferit de:

Elena Zaharia, consultant fiscal

Lipsă numerar din casierie

LIPSĂ ÎN GESTIUNE

Problemă fiscală

Cu ocazia inventarierii casieriei s-a constatat o lipsă de 25.000 lei. Societatea nu are desemnată o persoană care să aibă responsabilitatea gestionării mijloacelor bănești.

Care sunt înregistrările prin care se evidențiază lipsa în gestiune și care este tratamentul fiscal pentru a fi în regulă în caz de control?

Cadrul legal:

Conform pct. 29 alin. (3) din Ordinul

MFP nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de na-

tura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii: *Disponibilitățile în lei și în valută din casieria entității se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul și cu cele din contabilitate.*

Conform pct. 46 din acest ordin: „Pentru lipsuri, sustrageri și orice alte