

S.1. SALARII ȘI VENITURI LA FUNCȚIA DE BAZĂ

1.1. SALARII ÎN BAZA UNUI CONTRACT INDIVIDUAL DE MUNCĂ

Categoria de venituri din salarii cuprinde:

1. salariile realizate în baza unui contract individual de muncă;
2. veniturile asimilate salariilor în vederea impozitării;
3. avantajele impozabile.

venituri
din salarii

Contractul individual de muncă și contractul colectiv de muncă

La baza plății salariului stă un **contract individual de muncă**. În temeiul contractului individual de muncă, o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică.

Drepturile și obligațiile legate de relațiile de muncă dintre angajator și salariat se stabilesc prin negociere, prin contractele colective de muncă și contractele individuale de muncă.

Negocierea salariului presupune nu numai stabilirea quantumului acestuia, dar și a tuturor elementelor care fac parte din ceea ce tot mai frecvent se numește pachetul salarial (salariul de bază, avantaje în natură – acordarea unei mașini din patrimoniul afacerii, plata unor asigurări medicale, prime pentru diverse ocazii cum ar fi de Crăciun, de Paști, de 8 martie, de 1 iunie, tichete de masă, tichete cadou, repaus zilnic și săptămânal, concediu de odihnă anual, securitate și sănătate în muncă, formarea profesională, protecție în caz de concediere ș.a.).

pachet
salarial

În orice relație de muncă intervin două părți:

- **angajatorul** – este orice persoană juridică sau fizică și orice altă entitate, la care își desfășoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează munca în schimbul unei plăți; angajatorul care poate fi atât persoană fizică, cât și persoană juridică poate angaja forță de muncă numai prin încheierea unui contract individual de muncă;
- **salariatul** – este persoana fizică care își desfășoară activitatea la un angajator în baza unui contract individual de muncă sau în baza unor legi speciale – în cazul personalului care lucrează în sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranța națională – , în schimbul unei plăți sau remunerații.

Contractul colectiv de muncă este o convenție încheiată în formă scrisă prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă, încheiată între:

- angajator sau organizația patronală, și
- salariați, reprezentați prin sindicate, sau

contract
colectiv de
muncă

- reprezentanții angajaților, prin intermediul cărora se stabilesc clauze privind drepturile și obligațiile ce decurg din relațiile de muncă.

X Contractele colective de muncă se pot negocia la nivelul de unități, grupuri de unități și sectoare de activitate. Contractele colective de muncă nu pot conține clauze care să stabilească drepturi la un nivel inferior celor stabilite prin contractul colectiv de muncă aplicabil încheiat la nivel superior, iar contractele individuale de muncă nu pot conține clauze care să stabilească drepturi la niveluri inferioare celor stabilite prin contractele colective de muncă aplicabile.

**aplicare
contract
colectiv**

Negocierea colectivă este obligatorie numai la nivel de unitate, cu excepția cazului în care unitatea are mai puțin de 21 de angajați.

Clauzele contractelor colective de muncă produc efecte după cum urmează:

- pentru toți angajații din unitate, în cazul contractelor colective de muncă încheiate la acest nivel;
- pentru toți angajații încadrați în unitățile care fac parte din grupul de unități pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă;
- pentru toți angajații încadrați în unitățile din sectorul de activitate pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă și care fac parte din organizațiile patronale semnatare ale contractului.

Salariul minim brut pe economie

**salariu
minim
brut**

Potrivit art. 164 din Codul muncii republicat, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător programului normal de muncă, se stabilește prin hotărâre a Guvernului, după consultarea sindicatelor și a patronatelor.

În cazul în care programul normal de muncă este, potrivit legii, mai mic de 8 ore zilnic, salariul de bază minim brut orar se calculează prin raportarea salariului de bază minim brut pe țară la numărul mediu de ore lunar potrivit programului legal de lucru aprobat.

- !**
- Pentru anul 2015 (H.G. nr. 1.091/2014), salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește:
 - la 975 lei lunar, începând cu data de 1 ianuarie 2015, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună în anul 2015, reprezentând 5,781 lei/oră;
 - la 1.050 lei lunar, începând cu 1 iulie 2015, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună în anul 2015, reprezentând 6,225 lei/oră.

**obligații
angajator**

Valoarea salariului minim brut pe țară garantat în plată este stabilit periodic prin hotărâre a Guvernului, și este utilizat drept element de referință în stabilirea unor plafoane de venit impozabil sau bază de calcul a unor obligații fiscale. Angajatorul nu poate negocia și stabili salarii de bază prin contractul individual de muncă sub salariul de bază minim brut orar pe țară, fiind obligat să garanteze plata un salariu brut lunar cel puțin egal cu salariul de bază minim brut pe țară.

- !**
- Stabilirea, pentru personalul încadrat prin încheierea unui contract individual de muncă, de salarii de bază sub nivelul celui minim brut (orar) constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 2.000 lei.

V 1. PERSOANE IMPOZABILE. ACTIVITĂȚI ECONOMICE. ÎNREGISTRAREA

1.1. PERSOANELE IMPOZABILE ȘI ACTIVITĂȚILE ECONOMICE

Persoana impozabilă

Persoană impozabilă este persoana care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități de natură economică.

persoana
impozabilă

În această categorie se încadrează orice persoană fizică, un grup de persoane, o instituție publică, o persoană juridică și orice entitate care desfășoară independent o activitate economică, indiferent de locul și scopul sau rezultatul acestei activități.

Locul persoanei impozabile

Pentru aplicarea corectă a regulilor și regimurilor de taxare a operațiunilor din sfera de aplicare a TVA, trebuie avute în vedere următoarele **considerente privind locul unde este stabilită persoana impozabilă**:

- persoana impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;
- persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România. Existența unui sediu fix demonstrează că persoana impozabilă respectivă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua periodic livrări de bunuri și prestări de servicii impozabile;

sediul
fix

Dacă se emite o factură pe care este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al sediului fix din România, se consideră că acel sediu fix a participat la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii pe teritoriul României.

- persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar un sediu fix în România, se consideră că nu este stabilită în România dacă sediul fix de pe teritoriul României nu participă la realizarea livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii realizate.

Dacă resursele tehnice și umane ale unui sediu fix din România care aparține unei persoane impozabile cu sediul activității economice în afara României sunt utilizate doar pentru scopuri administrative-suport, nu se consideră că persoana impozabilă respectivă este stabilită în România.

Activitatea economică**caracteristici
activitate
economică**

La activități economice se încadrează: producția, comerțul, prestările de servicii, activitățile extractive, activitățile agricole, activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

**activități
dependente****Nu se încadrează la activitate economică:**

- activitatea dependentă definită drept „activitatea desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare”;
- activitatea dependentă la funcția de bază definită drept „activitatea dependentă declarată de persoana fizică”.

X Se consideră că angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator-angajat nu acționează de o manieră independentă.

Persoana fizică**persoană fizică
impozabilă**

Persoana fizică se încadrează în categoria persoanelor impozabile doar în situația în care:

- efectuează ocazional o livrare intracomunitară de mijloace de transport noi;

X Pentru livrarea intracomunitară de mijloace de transport noi, persoana fizică nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA.

- efectuează livrări de bunuri imobile, cu excepția bunurilor imobile moștenite.

X Pentru livrarea de bunuri imobile persoana fizică este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, dacă depășește plafonul de scutire.

Vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost utilizate doar în scopuri personale nu reprezintă activități de natură economică astfel încât să fie cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

**vânzare
imobile din
patrimoniul
personal**

În categoria bunurilor proprietate personală utilizate doar în scopuri personale se includ:

- ✓ construcțiile (inclusiv terenul aferent acestora) utilizate în scop de locuință;
- ✓ casele de vacanță;
- ✓ orice alte bunuri;
- ✓ bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

! Se consideră că o persoană fizică realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă:

- acționează ca atare, de o manieră independentă;
- activitatea este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Aspecte fiscale privind activitatea economică a unei persoane fizice

Dacă o persoană fizică construiește unul sau mai multe bunuri imobile cu scopul vânzării, se consideră că a început o activitate economică chiar din momentul în care acea persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate.

Intenția de a desfășura o activitate economică poate fi dovedită prin:

- efectuarea de costuri;
- efectuarea de investiții pregătitoare începerii activității economice.

determinare
activitate
economică
persoană
fizică

Referitor la construcția unui bun imobil, se consideră că persoana fizică realizează o activitate economică din momentul începerii construcției. Pentru stabilirea caracterului de continuitate se are în vedere chiar și vânzarea unor părți dintr-un bun imobil construit, deși vânzarea se referă doar la un singur bun imobil construit de către persoana fizică.

Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an calendaristic, prima livrare nu este impozitată, dar se ia în considerare la calculul plafonului de scutire.

Referitor la terenurile și construcțiile achiziționate în scopul vânzării, se consideră că persoana fizică desfășoară o activitate cu caracter de continuitate dacă realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic.

În situația în care persoana fizică respectivă derulează construcția unui bun imobil în vederea vânzării, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional, deoarece activitatea economică a persoanei se consideră deja începută și continuă. O livrare în cursul unui an calendaristic este considerată ocazională și nu se ia în considerare pentru aprecierea regimului de continuitate.

Livrările de construcții și terenuri, scutite fără drept de deducere a TVA reglementate prin articolul 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se au în vedere pentru:

- stabilirea caracterului de continuitate al activității economice;
- calculul plafonului de scutire.

livrări de
construcții/
terenuri

V.7. BAZA DE IMPOZITARE PENTRU OPERAȚIUNI EFECTUATE ÎN ROMÂNIA

7.3. REGIMURI SPECIALE. MARJA DE PROFIT

Marja de profit, bază de impozitare a TVA

Marja de profit reprezintă bază de impozitare a TVA numai în cazul operațiunilor pentru care se aplică un regim special. Prin Codul fiscal sunt reglementate următoarele regimuri speciale care se regăsesc în practică:

- ✓ regimul special pentru agențiile de turism (art. 152¹);
- ✓ regimul special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități (art. 152²).

regimuri
speciale

Specific regimului special este faptul că persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, obligată să aplice acest regim, colectează TVA doar la marja sa de profit.

1. Regimul special pentru agențiile de turism

În scopul protecției turiștilor, oferirea, comercializarea, vânzarea serviciilor și a pachetelor de servicii turistice poate fi realizată numai de către agenții economici din turism autorizați de Ministerul Turismului care sunt posesori de licențe în turism sau de certificate de clasificare.

Din punct de vedere juridic, organizarea și desfășurarea activității de turism în România este reglementată prin O.G. nr. 58/1998 privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România, cu ultima modificare efectuată prin O.U.G. nr. 84 din 12 decembrie 2014, publicată în M.Of. nr. 923 din 18 decembrie 2014.

Agencia de turism

Agencia de turism este definită drept orice persoană juridică specializată care organizează, oferă și vinde pachete de servicii turistice sau componente ale acestora.

Agencia de turism oferă turistului pachete de servicii turistice definite prin O.G. nr. 107 din 30 iulie 1999, cu ultima republicare în M.Of. nr. 448 din 16 iunie 2008, la articolul 2 punctul 1.

În baza acestei reglementări, pachetul de servicii turistice este combinația prestabilită a cel puțin două dintre următoarele trei grupe de servicii, cu condiția ca durata neîntreruptă a acestora să depășească 24 de ore sau să cuprindă o înnoptare:

- transport;
- cazare;
- alte servicii, fără legătură cu transportul sau cazarea sau care nu sunt accesorii ale acestora și care reprezintă o parte semnificativă a pachetului de servicii turistice: alimentație, tratament balnear, agrement și altele asemenea;

pachet de
servicii
turistice

- agenție de turism poate fi încadrată într-una din următoarele două categorii:
- ✓ **agenție de turism touroperatoare.** Acest tip de agenție are ca obiect de activitate organizarea și vânzarea pe cont propriu a pachetelor de servicii turistice sau a componentelor acestora, direct sau prin intermediari;
 - ✓ **agenție de turism detailistă.** Acest tip de agenție are ca obiect oferirea spre vânzare de pachete de servicii turistice sau componente ale acestora, în contul unei agenții de turism touroperatoare, în baza contractelor încheiate cu aceasta.

agenție de
turism

Agenția de turism este persoana care, în nume propriu sau în calitate de agent, intermediază, oferă informații sau se angajează să furnizeze servicii de călătorie persoanelor care călătoresc individual sau în grup.

Serviciile de călătorie cuprind următoarele tipuri de servicii:

- servicii de cazare la hotel, case de oaspeți, cămine, locuințe de vacanță și alte spații de cazare;
- transportul aerian, terestru sau maritim;
- organizarea de excursii;
- alte servicii turistice.

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, activitatea de turism este reglementată prin art. 152¹ din Codul fiscal de la alin. (1) la (11) și prin punctul 63 de la alin. (1) la alin. (7) din normele de aplicare.

Legislația fiscală din România cu privire la agențiile de turism este armonizată cu prevederile Directivei CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, capitolul 3 de la art. 306 la art. 310.

O agenție de turism poate utiliza două regimuri de taxare asupra serviciilor prestate: regimul normal și regimul special.

Regimul normal

cota
standard
TVA

Acest regim impune agenției de turism aplicarea cotei standard TVA de 24% la întreaga valoare a pachetului de servicii format din sumele facturate de către fiecare furnizor de servicii la care adaugă și marja sa de profit.

La utilizarea acestui regim, agenția de turism refacturează fiecare componentă a serviciului unic la care adaugă marja sa de profit formând o bază de impozitare la care adaugă cota TVA specifică fiecărei componente.

De exemplu, la refacturarea serviciilor de cazare pe teritoriul României, agenția de turism aplică cota TVA de 9% asupra bazei de impozitare formate din:

- suma facturată de unitatea hotelieră;
- marja de profit pentru serviciul prestat.

Regimul normal de taxare se aplică și în situația în care agenția de turism oferă un serviciu de transport de călători de sine stătător care nu este inclus într-un pachet de servicii turistice.

Regimul special

Acest regim este aplicabil doar pentru un serviciu unic.

serviciu
unic

Serviciul unic este definit drept ansamblul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de alte persoane decât agenția de turism, dar oferite direct turistului de către agenția de turism care acționează în nume propriu.

Regimul special se aplică și în situația în care serviciul unic cuprinde o singură componentă, de exemplu, un serviciu de cazare, un serviciu de transport etc.

De serviciul unic pot beneficia atât turiștii, cât și diverse alte persoane care călătoresc în afara localității lor de reședință. În fapt, călătorul poate fi:

- persoană impozabilă;
- o persoană juridică neimpozabilă;
- orice altă persoană neimpozabilă.

Astfel, în categoria călătorilor se pot încadra și salariații unei firme care sunt delegați în interes de serviciu sau administratorii care se deplasează în scop de afaceri.

Pe fiecare factură emisă pe numele turistului prin aplicarea regimului special nu se înscrie distinct nici marja profitului realizat, dar nici suma TVA aferentă acestei marje.

Aceasta este o obligație reglementată la alineatul (9) din cadrul articolului 152¹:

Agențiile de turism nu au dreptul să înscrie taxa în mod distinct în facturi sau în alte documente legale care se transmit călătorului, pentru serviciile unice cărora li se aplică regimul special, în acest caz înscriindu-se distinct în documente mențiunea „TVA inclusă”.

înscrierea
taxei în
facturi

Regimul special prezintă următoarea particularitate: agenția de turism nu are dreptul la deducerea sau rambursarea sumei TVA facturate de către persoanele impozabile pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în beneficiul direct al călătorului, dar care sunt utilizate de agenția de turism pentru furnizarea serviciului unic.

Acest fapt este reglementat la alin. (6) din cadrul articolului 152¹:

Fără să contravină prevederilor art. 145 alin. (2), agenția de turism nu are dreptul la deducerea sau rambursarea taxei facturate de persoanele impozabile pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în beneficiul direct al călătorului și utilizate de agenția de turism pentru furnizarea serviciului unic prevăzut la alin. (2).

Regula generală prevede faptul că serviciul unic are întotdeauna locul prestării în România, dacă:

- agenția de turism este stabilită sau are un sediu fix în România;
- serviciul este prestat prin sediul din România al agenției de turism.

Regimul special constă în aplicarea cotei TVA doar asupra sumei reprezentând marja de profit a agenției de turism ca bază de impozitare a TVA.

Marja de profit este rezultatul diferenței matematice dintre:

- suma totală plătită de călător exclusiv suma TVA aferentă;
- costurile agenției de turism în care se include și suma TVA aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate în beneficiul direct al călătorului de către alte persoane impozabile.

marja de
profit

Suma totală plătită de călător cuprinde următoarele elemente:

- contravaloarea serviciului unic;
- impozitele și taxele;
- cheltuielile accesorii (comisioane și cheltuieli de asigurare).

În situația în care suma care trebuie plătită de călător este exprimată în valută, pentru stabilirea echivalentului în lei agenția de turism trebuie să utilizeze cursul de

schimb valutar comunicat de B.N.R. sau de banca prin care se efectuează decontările în vigoare la data întocmirii facturii de avans sau la data întocmirii facturii pentru vânzarea serviciilor.

aplicare
regim
special

Aplicarea regimului special nu este obligatorie în situația în care călătorul este o persoană juridică, iar pachetul de servicii nu cuprinde servicii pentru care locul prestării este în afara Comunității.

Regimul special se aplică **obligatoriu** doar în următoarele două situații posibile:

1. când călătorul este o persoană fizică;
2. când serviciile de călătorie cuprind și elemente pentru care locul operațiunii se consideră în afara Comunității.

● Regimul special poate fi aplicat și în situația în care călătorul este o persoană juridică. Călătorul persoană juridică este avantajat când primește o factură emisă de agenția de turism în regim normal de taxare deoarece își poate exercita dreptul de deducere a TVA, spre deosebire de o factură emisă în regim special pentru care este interzisă exercitarea dreptului de deducere.

Pe lângă jurnalul pentru vânzări și cumpărări, agenția de turism trebuie să organizeze și evidența fiscală specială din care să rezulte modul de calcul al marjei profitului ca bază de impozitare a TVA pentru serviciul unic facturat fiecărui turist.

Suma TVA calculată asupra marjei profitului în baza informațiilor înscrise în registrul special nu trebuie înscrisă în mod distinct de către agenția de turism în factura emisă pe numele călătorului pentru serviciul unic prestat.

jurnale de
vânzări

Pentru vânzările efectuate prin aplicarea regimului special, agenția de turism trebuie să organizeze evidența pe bază de jurnale de vânzări sau pe bază de borderouri de încasări, în care înregistrează doar totalul înscris în factură care cuprinde și suma TVA colectată la marja de profit. Aceste jurnale se întocmesc separat de operațiunile pentru care se aplică regimul normal de taxare.

De asemenea, pentru cumpărările efectuate în vederea prestării serviciului unic, agenția de turism trebuie să organizeze evidența pe bază de jurnale de cumpărări separate în care evidențiază achizițiile de bunuri și servicii incluse în costurile serviciului unic.

Baza de impozitare și valoarea taxei colectate pentru serviciile unice prestate într-o perioadă fiscală se stabilesc pe bază de calcule efectuate pentru toate operațiunile care se supun regimului special de taxare în perioada fiscală respectivă.

● În cazul regimului special, la determinarea bazei impozabile a TVA pentru o anumită perioadă fiscală nu se iau în calcul sumele încasate în avans deoarece:

- nu pot fi determinate cheltuielile aferente;
- nu pot fi scăzute cheltuielile aferente unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care nu au fost vândute către turist.

aplicare
regim
special

Regimul special nu se aplică în următoarele două situații:

- agențiile de turism acționează în calitate de intermediar, caz în care în baza de impozitare a TVA nu se cuprind sumele încasate de către agenția de turism din România în numele și în contul unei alte persoane. De exemplu, agenția de turism acționează ca intermediar în cazul serviciilor de asigurare medicală în folosul călătorilor, care sunt facturate separat de serviciile turistice;
- agenția de turism prestează serviciile turistice cu mijloace proprii.