

Decizia CJUE în Cauza C-81/17 din 26 aprilie 2018

– corectarea erorilor materiale din decontul de TVA, ulterior inspecției fiscale –

Conform prevederilor art. 301 „Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă” din Codul fiscal alin. (1), persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform prevederilor art. 297 – 300.

Prin alin. (2) al aceluiași articol, se prevede că, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală.

drept de
deducere

Conform prevederilor pct. 71 alin. (1) din Normele de aplicare a art. 301 alin. (2), acest drept se exercită de către persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA chiar ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziția era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

În situația în care, la sfârșitul perioadei fiscale de raportare, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal înregistrează un sold negativ al taxei pe valoarea adăugată în decontul de TVA cod 300, aceasta poate decide asupra selectării uneia din următoarele două alternative înscrise în rubrici distincte în decontul de TVA:

sold
negativ
TVA

- 1) să raporteze soldul negativ în decontul perioadei fiscale următoare;
- 2) să solicite rambursarea TVA prin bifarea cu DA a casetei „Solicitați rambursarea soldului sumei negative de TVA?”. În acest caz, decontul de TVA reprezintă cerere de rambursare a TVA.

Cele două alternative sunt reglementate în Codul fiscal prin art. 303 Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316 alin. (7). Aceste prevederi sunt armonizate cu cele ale art. 183 din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prin care se reglementează că: *Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.*

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.

rambursări
de taxă

Astfel, prin Directiva CEE nr. 112/2006 s-a decis ca statele membre să stabilească condițiile pe care autoritatea fiscală le impune persoanei impozabile, în situația în care la sfârșitul perioadei fiscale rezultă o sumă negativă de TVA.

În acest context, prin Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015, care a intrat în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016, la art. 303 alin. (7) s-a reglementat excepția conform căreia persoana impozabilă este obligată să solicite rambursarea, fără a avea drept de report a soldului negativ, în situația în care:

- intră în insolvență;
- la sfârșitul perioadei fiscale anterioare deschiderii procedurii insolvenței are sold negativ de TVA.

În acest caz, persoana impozabilă este obligată să depună o cerere de corectare a decontului de TVA cod 300, depus pentru perioada fiscală anterioară, cerere prin care solicită rambursarea soldului negativ al TVA:

corectare
decont

*Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu **nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura**, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin **corectarea decontului perioadei fiscale anterioare**.*

Această situație posibilă reprezintă și obiectul unei cereri de decizie preliminară pentru care Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în Cauza C81/17, Zabrus, la 26 aprilie 2018.

termen de
prescripție

Prin cererea preliminară s-a solicitat să se stabilească dacă articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, inclusiv principiile efectivității, neutralității fiscale și a proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, prin derogare de la **termenul de prescripție de cinci ani** prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind TVA, împiedică o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

Pe scurt, Cauza C81/17 se rezumă la: „*Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Dreptul la rambursarea TVA-ului – Operațiuni aferente unei perioade fiscale care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate – Legislație națională – Posibilitatea persoanei impozabile de a corecta declarațiile fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții fiscale – Excludere – Principiul efectivității – Neutralitate fiscală – Securitate juridică*”.

inspecție
fiscală

Prin decizia pronunțată în data de 26 aprilie 2018 în **cauza C81/17 Zabrus – Siret SRL împotriva DGRFP Iași**, Curtea a hotărât că articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva CEE nr. 112/2006, modificată prin Directiva CEE nr. 45/2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că **se opun** unei reglementări naționale care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, împiedică o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere, pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

deducere

Directiva CEE nr. 112/2006 prevede:

- **art. 167** „*Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă*”;
- **art. 168** „*În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: (...)*”;
- **art. 179** „*Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178*”;

- art. 180 „Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179”;
- art. 182 „Statele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181”.

Cauza C81/17 are ca **punct de plecare** cererea de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Suceava (România), prin decizia din 23 ianuarie 2017, primită de Curte la 14 februarie 2017, în procedura **Zabrus Siret S.R.L. împotriva Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași** – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava. Litigiul dintre cele două părți are ca obiect posibilitatea persoanei impozabile de a corecta deconturile de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA.

corectare
decont

În cererea formulată se face referire la prevederile din legislația națională:

- prevederile art. 84 „Corectarea declarațiilor fiscale” din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data faptelor din litigiul principal;
- reglementarea conform căreia declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent;
- erori reglementate prin Anexa 1 la Ordinul nr. 179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată;
- prevederea conform căreia:
 - în situația în care, în timpul inspecției fiscale, contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal;
 - corectarea decontului de TVA, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală. Ca excepție, corectarea erorilor materiale din decontul de TVA se poate realiza în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală. În acest caz, cererea de corectare a erorii materiale, depusă de persoana impozabilă, va fi însoțită de dispoziția de măsuri, în copie și original.

legislația
națională

Detaliat, etapele declanșării litigiului principal au fost:

- ✓ Zabrus a fost verificată pe linie de TVA pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, verificarea fiind finalizată prin întocmirea unui raport la 26 ianuarie 2015.
- ✓ La 25 mai 2015, Zabrus a depus un decont de TVA aferent lunii aprilie a anului 2015, cu opțiune la rambursare a acestei taxe. Cu această ocazie, Zabrus a solicitat în special rambursarea a două sume:
 - 39.637 lei raportată prin decont ca urmare a unei corecții efectuate după finalizarea inspecției fiscale anterioare printr-o notă contabilă de compensare a TVA din luna iulie 2014;
 - 26.627 lei raportată prin decont ca urmare a corecției efectuate în luna februarie 2015 cu privire la tranzacții aferente anului 2014 pentru care Zabrus a identificat în contabilitatea sa documentele justificative relevante numai după inspecția fiscală menționată.
- ✓ Zabrus a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între

opțiune
rambursare

1 decembrie 2014 și 30 aprilie 2015, finalizate prin întocmirea unui raport la 9 iulie 2015.

refuz
rambursare

- ✓ Organul fiscal a refuzat rambursarea TVA pentru sumele de 39.637 lei și de 26 627 lei deoarece:
 - sumele pretinse privesc operațiuni efectuate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei de verificare, care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale precedente pe linie TVA, finalizată la 26 ianuarie 2015;
 - față de reglementarea națională aplicabilă, principiul unicității inspecției fiscale se opune rambursării acestor sume solicitate de Zabrus, deoarece în ceea ce privește perioada deja verificată nu s-a constatat nicio neregularitate privind contribuțiile de TVA, iar organele de control nu emisese vreă dispoziție de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus.
- ✓ Zabrus nu a avut câștig de cauză pe cale administrativă pentru câștigarea dreptului la rambursare a TVA, fiind respinse cele două cereri depuse:
 - cererea de reverificare fiscală a perioadei cuprinse între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014;
 - cererea sa de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA aferente lunilor mai-octombrie ale anului 2014.

acțiune în
anulare

- ✓ La 22 octombrie 2015, Zabrus a introdus la Tribunalul Suceava (România) o acțiune în anularea deciziei Direcției Generale de refuz al rambursării TVA pentru sumele menționate. Prin cerere a subliniat că:
 - deducerea TVA este un drept care nu poate fi limitat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă sunt omise;
 - refuzul organelor fiscale de verificare a TVA în considerarea principiului unicității inspecției fiscale echivalează cu anularea dreptului de deducere prin impunerea de condiții suplimentare de fond și formă, incompatibile cu dreptul Uniunii, fiind vorba despre o măsură disproporționată și excesiv de împovărătoare pentru contribuabil.
- ✓ D.G.F.P. a susținut că, potrivit dispozițiilor cuprinse în Codul de procedură fiscală și în Ordinul nr. 179/2007, operațiunile care privesc o perioadă supusă anterior inspecției fiscale nu pot fi corectate sau reverificate decât la inițiativa organului fiscal, atunci când:
 - află informații noi pe baza cooperării cu alte instituții sau
 - când există o dispoziție de măsuri luată cu prilejul inspecției anterioare.

reverificarea
perioadei

- ✓ Prin Hotărârea din 31 martie 2016, Tribunalul Suceava a respins acțiunea Zabrus ca neîntemeiată, motivând că reverificarea unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale impune identificarea unor date suplimentare față de cele investigate, necunoscut autorităților la data primei verificări, iar prezentarea tardivă a acestora să nu fie cauzată de:
 - culpa persoanei impozabile supuse controlului sau
 - culpa organului fiscal.

Instanța a considerat că:

- principiul unicității inspecției fiscale și principiul securității raporturilor juridice ar fi încălcate dacă ar fi posibil ca, ulterior controlului, să fie depuse documente justificative sau să fie luate în considerare erori de înregistrare care să modifice suma de rambursat, în alte condiții decât cele restrictiv prevăzute de legiuitor pe această temă;

- pierderea dreptului de deducere nu este disproporționată în condițiile în care eroarea de înregistrare, precum și descoperirea ulterioară a documentelor justificative sunt cauzate de culpa Zabus;
- eroarea de înregistrare a TVA de rambursat în sumă de 39.637 lei și descoperirea ulterioară de documente justificative pentru a deconta TVA în sumă de 26.627 lei nu reprezintă date suplimentare în accepțiunea reglementării naționale, ci erori materiale în deconturile de TVA, care nu mai pot fi corectate din moment ce inspecția fiscală pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014 a fost finalizată prin întocmirea raportului din 26 ianuarie 2015, fără a fi urmată de emiterea unei dispoziții de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabus astfel încât corectarea să fie posibilă.

erori
materiale

- ✓ La 31 martie 2016, Zabus a declarat recurs împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel Suceava și a:
 - susținut că dreptul la rambursarea TVA nu poate fi înlăturat prin impunerea de condiții suplimentare de fond sau formă, astfel cum sunt condițiile prevăzute în reglementarea națională, de corectare a erorilor materiale sau de reverificare a unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale;
 - invocat principiile neutralității fiscale și proporționalității;
 - arătat că soluția excesivă adoptată de organele fiscale și confirmată de instanța de fond anulează dreptul său de deducere a TVA pentru motive contrare Directivei TVA.

- ✓ Instanța de trimitere consideră că recursul Zabus nu se poate întemeia pe jurisprudența Curții în materia neutralității fiscale, din moment ce acestea nu i s-a opus refuzul dreptului de deducere a TVA din cauza neîndeplinirii unei cerințe de formă a dreptului de deducere, ci din cauza principiului unicității inspecției fiscale, care rezultă din principiul securității juridice, acesta din urmă fiind recunoscut și ocrotit de dreptul Uniunii și de jurisprudența Curții.
În acest context, instanța de trimitere a precizat că reglementarea națională de reverificare a unei perioade care a mai făcut obiectul inspecției fiscale este deschisă doar organelor fiscale, pentru informații suplimentare obținute ulterior pe baza cooperării dintre instituțiile statului, dispoziție considerată compatibilă cu dreptul Uniunii de Curte în Hotărârea din 6 februarie 2014, cazul Fatorie în cauza C-424/12.

unicitate
inspecție
fiscală

- ✓ Curtea de Apel Suceava a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții **următoarele întrebări preliminare:**

1) Directiva, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei practici administrative și/sau interpretări a prevederilor din legislația națională prin care se împiedică verificarea și acordarea dreptului de rambursare a TVA provenite din regularizări pentru operațiuni efectuate într-o perioadă anterioară perioadei de verificare și care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale nu au constatat deficiențe de natură să schimbe baza de impozitare a TVA, deși aceleași dispoziții se interpretează în sensul că organele fiscale pot proceda la reverificarea unei perioade supuse anterior inspecției fiscale în temeiul unor date și informații suplimentare obținute ulterior în baza cooperării dintre autoritățile și instituțiile statului?

întrebări
preliminare

2) Directiva, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se interpretează că se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unor

întrebări
preliminare

reglementări naționale cu caracter normativ care împiedică posibilitatea de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale în afară de cazul în care corectarea se realizează în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală cu prilejul controlului anterior?

Deși dreptul de deducere a TVA este **condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă** prevăzute de Directiva TVA, din cererea de decizie preliminară rezultă că îndoielile instanței de trimitere sunt motivate de faptul că dreptul de deducere a fost refuzat din cauza imposibilității persoanei impozabile de a-și corecta declarația privind TVA, întrucât cererea de corectare privea o perioadă care făcuse deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate.

Din jurisprudența Curții rezultă că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit.

termen de
decădere

Astfel, stabilirea unui termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA aferente intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat că este incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca:

- acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței);
- să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității), cu trimitere la decizia în cauza C-284/11 EMS-Bulgaria Transport.

corectarea
declarației
de TVA

În speță, din reglementarea națională rezultă că dreptul de deducere a TVA este supus, în dreptul român, termenului general de prescripție de cinci ani, dar practic, exercitarea dreptului de deducere face obiectul unui termen de decădere mai scurt în cazul unei inspecții fiscale.

În acest caz, posibilitatea de corectare a declarației privind TVA devine în practică imposibilă sau, cel puțin, excesiv de dificilă. În acest caz, sarcina TVA va fi suportată definitiv de persoana impozabilă, ceea ce este contrar jurisprudenței exprimate pentru:

- Mahagében și Dávid în cauza C-80/11 și cauza C-142/11, punctul 39;
- Paper Consult în cauza C-101/16, punctul 37.

legislația
europeană

În concluzie, referitor la corectarea erorilor materiale rezultate din regularizări pentru operațiuni efectuate într-o perioadă anterioară perioadei de verificare, care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale nu au stabilit deficiențe, Curtea a hotărât că articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva CEE nr. 112/2006, modificată prin Directiva CEE nr. 45/2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că **se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani** prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), **împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.**

Decizia Curții în cauza C81/17, Zabrus soluționată în 26 aprilie 2018 a fost motivată prin următoarele considerente:

- ✓ dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte;
Notă: Trimitere la decizia în cazul conexat C-80/11 și C-142/11 Mahagében și David, punctul 38 și cazul C-101/16 Paper Consult, punctul 36.
- ✓ regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA;
Notă: Trimitere la decizia în cazul conexat C-80/11 și C-142/11 Mahagében și David, punctul 30 și cazul C-101/16 Paper Consult, punctul 37.
- ✓ deși dreptul de deducere a TVA este condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA, din cererea de decizie preliminară reiese că îndoielile instanței de trimitere rezultă doar din faptul că dreptul de deducere a fost refuzat din cauza imposibilității persoanei impozabile de a-și corecta declarația privind TVA întrucât cererea de corectare privea o perioadă care făcuse deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate. În acest context, potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă. Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din directiva menționată, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea taxei chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale;
Notă: Trimitere la decizia în cazul C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, punctul 46.
- ✓ din jurisprudența Curții rezultă că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. În consecință, un termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA aferente intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat că este incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității);
Notă: Trimitere la decizia în cazul C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, punctul 48 și 49.
- ✓ din reglementarea națională, citată, rezultă că dreptul de deducere a TVA este supus, în dreptul român, termenului general de prescripție de cinci ani. Cu toate acestea, exercitarea dreptului de deducere face obiectul unui termen de decădere

motivare
decizie

mai scurt în caz de inspecție fiscală. Prin urmare, în principiu, nu ar mai fi posibil să se efectueze corectarea declarațiilor privind TVA de către persoana impozabilă pentru perioadele fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții din partea organelor fiscale. Astfel, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă nu își poate corecta declarațiile privind TVA. Guvernul român arată că această limitare decurge din principiul unicității inspecției fiscale și că principiul securității juridice impune caracterul unic al unei asemenea inspecții;

- ✓ dacă din elementele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în materie de TVA, un regim diferit de cel prevăzut în alte materii fiscale ale dreptului intern, principiul efectivității se opune, în schimb, unei astfel de reglementări în măsura în care aceasta poate, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, să priveze o persoană impozabilă de posibilitatea de a-și corecta declarațiile privind TVA atunci când această persoană impozabilă a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind perioada fiscală vizată de corectarea menționată, chiar dacă termenul de decădere de cinci ani stabilit de reglementarea menționată nu s-a împlinit încă;
- ✓ privarea printr-o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, a persoanei impozabile de posibilitatea de a-și corecta declarația privind TVA prin scurtarea termenului pe care îl avea la dispoziție în acest scop, este incompatibilă cu principiul efectivității;
- ✓ principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal. Principiul neutralității TVA impune, potrivit unei jurisprudențe constante, ca deducerea acestei taxe în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile;
Notă: Trimitere la decizia în cazul C-332/15 Astone, punctul 45.
- ✓ omiterea anumitor cerințe de formă prevăzute de reglementarea națională în cauză a avut drept consecință refuzul deducerii TVA opus Zabrus, deși aceasta a solicitat o corectare a declarațiilor sale pentru a demonstra că erau întrunite condițiile de fond necesare pentru a putea beneficia de deducerea celor două sume în cauză;
- ✓ nerespectarea cerințelor de formă care pot fi remediate nu este de natură să repună în discuție buna funcționare a sistemului TVA;
- ✓ prin aplicarea unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, o parte din sarcina TVA va fi suportată definitiv de persoana impozabilă, ceea ce este contrar jurisprudenței citate la punctul 34 din prezenta hotărâre cu privire la degrevarea în întregime a întreprinzătorului de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice;
- ✓ în ceea ce privește principiul proporționalității, legiuitorul național are posibilitatea de a însoți obligațiile de formă ale persoanelor impozabile de aplicarea sancțiunilor pentru a asigura o bună funcționare a sistemului TVA. Sancțiunea administrativă pecuniară ar putea să fie aplicată împotriva unei persoane impozabile neglijente, care își corectează declarația privind TVA bazându-se pe

documente care justifică dreptul său de deducere a TVA în a căror posesie se afla la momentul depunerii declarației sale privind această taxă sau după descoperirea unei erori de înregistrare care modifică cuantumul TVA care trebuie rambursat;

- ✓ statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, cum ar fi principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA;

Notă: Trimitere la decizia în cazul C-25/07 Sosnowska, punctul 23.

- ✓ având în vedere importanța dreptului de deducere în sistemul comun al TVA, sancțiunea constând într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului;

Notă: Trimitere la decizia în cazul C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punctul 70.

- ✓ dosarul prezentat Curții nu indică un risc de fraudă sau de atingere adusă bugetului statului;

- ✓ trebuie înlăturat argumentul guvernului român potrivit căruia reglementarea în discuție în litigiul principal, justificată de principiul unicității inspecției fiscale, ar decurge din principiul securității juridice;

motivare
decizie

- ✓ un regim național de inspecție fiscală precum cel în discuție în litigiul principal, care nu permite unei persoane impozabile să își corecteze declarația privind TVA, în condițiile în care prevede o astfel de corectare atunci când este efectuată în executarea unui act al unei autorități fiscale, precum și o posibilitate a autorităților fiscale care dispun de informații noi de a efectua o nouă inspecție, nu urmărește garantarea drepturilor contribuabililor și nu rezultă că servește la aplicarea principiului securității juridice. În realitate, un astfel de regim, însoțit de excepțiile menționate, acționează în principal pentru eficacitatea inspecțiilor fiscale și a funcționării administrației naționale;

- ✓ din Hotărârea în cazul C-424/12, Fatorie, punctul 51 rezultă că o persoană impozabilă nu poate invoca, în termenul de decădere, principiul securității juridice pentru a se opune revocării de către organele fiscale a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere. Din această hotărâre rezultă că autoritățile fiscale pot invoca, în termenul de decădere, același principiu pentru a se opune corectării de către persoana impozabilă a unei declarații privind TVA aferente unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

La această dată, precizările din Cauza C-81/17 în procedura Zabrus cu privire la corectarea după inspecția fiscală a unei erori materiale din decontul de TVA nu sunt transpuse în legislația fiscală națională privind TVA!

Venituri din salarii sub nivelul salariului minim (măsura part-time)

transfer
contribuții

După introducerea în august 2017, prin O.G. nr. 4/2017, a plafonului minim pentru baza de calcul al contribuției de asigurări sociale (CAS) și pentru baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS), datorate de angajator, în cazul câștigului din salarii lunar brut al cărui nivel este sub nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, această măsură a fost transferată începând cu 1 ianuarie 2018 la nivelul salariaților, afectând dur o formă de raporturi de muncă legală reglementată de însuși Codul muncii.

Încheierea contractelor individuale de muncă pentru fracțiuni de normă își are dedicat un întreg capitol în Codul muncii, permițând unei mari categorii de persoane să aibă acces în mod legal pe piața forței de muncă.

Măsura „part-time” introdusă prin O.U.G. nr. 79/2017 vine însă să sancționeze fiscal încheierea unor astfel de contracte sub nivelul salariului minim brut pe țară.

În cadrul art. 146 alin. (5) – (5⁵) din Codul fiscal au fost integrate prevederile O.G. nr. 4/2017 transpuse la nivelul contribuțiilor datorate de persoanele fizice începând cu 1 ianuarie 2018, fiind adaptate, pentru anul 2019, nivelului diferențiat al salariului minim brut pe țară (2.080 lei pentru studii medii și studii superioare fără vechime de 1 an, 2.350 lei pentru studii superioare și vechime de 1 an și 3.000 lei pentru sectorul construcții).

CAS și
CASS

În acest sens, CAS și CASS datorate de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor, în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial nu pot fi mai mici decât CAS și, respectiv, CASS calculate prin aplicarea cotelor de 25% sau de 21,25% și, respectiv, de 10% asupra salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează CAS și CASS, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ.

● OUG nr. 114/2018 a introdus regula potrivit căreia în situația în care se utilizează, în aceeași perioadă, mai multe valori ale salariului minim brut pe țară, diferențiat în funcție de studii, de vechime sau alte criterii prevăzute de lege, pentru calcularea CAS și CASS în funcție de salariul minim se ia în calcul valoarea salariului minim brut pe țară prevăzută pentru categoria de persoane pentru care se datorează contribuțiile.

De asemenea, în cazul în care CAS și CASS calculate la venitul brut lunar din salarii sunt mai mici decât cele stabilite în funcție de salariul minim brut pe țară, diferența se plătește de către angajator în numele angajatului.

diferențe
contribuții

Soluția oferită de Codul fiscal în cadrul art. 146 alin. (5⁴) afectează costurile angajatorilor și sensibilizează în continuare încheierea de astfel de contracte de muncă cu timp parțial. Astfel, angajatorul este obligat să suporte diferența dintre contribuțiile calculate în funcție de salariul brut conform contractului part-time și cele calculate în funcție de salariul minim.

Exemplu:

Spre exemplu, în cazul unui contract individual de muncă cu timp parțial de 2 ore calculat în funcție de salariul minim brut de 2.080 lei pentru un salariat angajat pe o funcție cu studii medii, salariul brut conform contractului individual de muncă va fi de 520 lei, însă CAS și CASS se vor situa la nivelul de 728 lei (520 lei + 208 lei):

– Venit brut din salarii = 520 lei conform contractului individual de muncă

– $CAS_{\text{venitul brut lunar din salarii}} = 520 \text{ lei} \times 25\% = 130 \text{ lei}$

– $CAS_{\text{salariu minim brut pe țară}} = 2.080 \text{ lei} \times 25\% = 520 \text{ lei}$

- – $CAS_{\text{salariu minim brut pe țară}} (520 \text{ lei}) > CAS_{\text{venitul brut lunar din salarii}} (130 \text{ lei})$
- – Diferența CAS de 390 lei (520 lei – 130 lei) se plătește de către angajator în numele angajatului.
- – $CASS_{\text{venitul brut lunar din salarii}} = 520 \text{ lei} \times 10\% = 52 \text{ lei}$
- – $CASS_{\text{salariu minim brut pe țară}} = 2.080 \text{ lei} \times 10\% = 208 \text{ lei}$
- – $CASS_{\text{salariu minim brut pe țară}} (208 \text{ lei}) > CASS_{\text{venitul brut lunar din salarii}} (52 \text{ lei})$
- Diferența CASS de 156 lei (208 lei – 52 lei) se plătește de către angajator în numele angajatului.

Prin **perioada în care contractul individual de muncă este activ** se va înțelege perioada în care contractul individual de muncă nu este suspendat potrivit Legii nr. 53/2003 – Codul muncii, republicate, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul în care, în cursul lunii, contractul individual de muncă este activ pentru o fracțiune din lună, nivelul salariului minim brut pe țară aferent zilelor lucrate din lună se stabilește după cum urmează:

În măsura în care venitul brut realizat se situează sub nivelul salariului lunar minim brut, angajatorul stabilește baza lunară de calcul al CAS și al CASS la nivelul salariului minim brut pe țară corespunzător numărului zilelor lucrătoare din lună în care contractul a fost activ.

CIM
activ

(Salariul minim brut pe țară / Numărul de zile lucrătoare în lună) x Numărul de zile lucrate în lună.

Măsura part-time nu se aplică în cazul persoanelor fizice aflate în una dintre următoarele situații:

- a) sunt elevi sau studenți, cu vârsta până la 26 de ani, aflați într-o formă de școlarizare;
- b) sunt ucenici, potrivit legii, în vârstă de până la 18 de ani;
- c) sunt persoane cu dizabilități sau alte categorii de persoane cărora prin lege li se recunoaște posibilitatea de a lucra mai puțin de 8 ore pe zi;
- d) au calitatea de pensionari pentru limită de vârstă în sistemul public de pensii, cu excepția pensionarilor pentru limită de vârstă care beneficiază de pensii de serviciu în baza unor legi/statute speciale, precum și a celor care cumulează pensia pentru limită de vârstă din sistemul public de pensii cu pensia stabilită în unul dintre sistemele de pensii neintegrate sistemului public de pensii;
- e) realizează în cursul aceleiași luni venituri din salarii sau asimilate salariilor în baza a două sau mai multe contracte individuale de muncă, iar baza lunară de calcul cumulată aferentă acestora este cel puțin egală cu salariul de bază minim brut pe țară.

persoane
exceptate

Prin urmare, pentru situațiile expres reglementate de art. 146 alin. (5²) din Codul fiscal, enumerate mai sus, CAS și CASS se vor calcula în funcție de venitul brut realizat.

În măsura în care o persoană fizică are încheiate **mai multe contracte individuale de muncă cu timp parțial**, următoarele probleme trebuie avute în vedere:

- Cotele CAS și CASS aplicabile – cele normale sau cele reduse potrivit O.U.G. nr. 114/2018;
- Baza de calcul al CAS și CASS – venitul brut realizat la fiecare angajator conform art. 146 alin. (5²) lit. e) din Codul fiscal sau salariul minim brut la fiecare angajator, iar în măsura în care CAS și CASS se calculează la salariul minim, trebuie identificat care este salariul minim aplicabil (2.080 lei, 2.350 lei sau 3.000 lei). Se va lua în calcul valoarea salariului minim brut pe țară prevăzută pentru categoria de persoane pentru care se datorează contribuțiile.

CIM cu
timp
parțial

De asemenea, dacă aplicarea cotelor de contribuții depinde de sectorul de activitate și de îndeplinirea sau nu a condițiilor prevăzute de art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, dacă este cazul, în ceea ce privește aplicarea excepției prevăzute de art. 146 alin. (5²) lit. e) din Codul fiscal este important **salariul minim cu care se compară baza lunară cumulată a veniturilor din salarii realizate de salariat din contractele încheiate.**

Soluția a fost oferită de prevederile Ordinului nr. 611/2019. Astfel, pentru aplicarea dispozițiilor art. 146 alin. (5⁵) lit. e) din Codul fiscal, în cazul în care în cursul unui an fiscal se utilizează, potrivit legislației în materie, în aceeași perioadă mai multe valori ale salariului minim brut pe țară diferențiat în funcție de studii, de vechime sau alte criterii prevăzute de lege, în situația în care un angajat încheie două sau mai multe contracte individuale de muncă cu timp parțial de lucru cu angajatori care nu desfășoară activitățile corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal și cu angajatori care desfășoară astfel de activități, salariul minim brut pe țară luat în calcul este cel cu valoarea cea mai mică.

Așadar, se desprind următoarele reguli:

- pentru stabilirea CAS și CASS în cazul în care venitul brut lunar din salarii este mai mic decât salariul minim brut pe țară se utilizează salariul minim brut pe țară corespunzător categoriei de persoane pentru care se datorează CAS și CASS;
- în cazul cumulului de mai multe contracte, pentru a stabili dacă CAS și CASS se calculează de către fiecare angajator prin raportare la salariul minim sau la venitul brut lunar realizat, se compară baza lunară cumulată cu salariul minim brut cu valoarea cea mai mică.

reguli

Exemplu:

Un salariat are încheiate două contracte individuale de muncă cu timp parțial, unul cu o societate din sectorul construcțiilor și al doilea cu o altă societate din alt sector de activitate, fiind angajat ca muncitor cu studii medii la ambele societăți, iar veniturile brute cumulate din aceste contracte este de 3.000 lei.

Aplicând prevederile enunțate mai sus, rezultă că CAS și CASS se vor calcula în funcție de venitul realizat, salariatul se va încadra la excepția prevăzută de art. 146 alin. (5²) lit. e) din Codul fiscal.

Salariatul realizează în cursul aceleiași luni venituri din salarii sau asimilate salariilor în baza a două contracte individuale de muncă, iar baza lunară de calcul cumulată aferentă acestora este cel puțin egală cu salariul de bază minim brut pe țară de 2.080 lei (salariul minim brut pe țară luat în calcul este cel cu valoarea cea mai mică dintre 3.000 lei și 2.080 lei).

Așadar se compară veniturile cumulate din cele două contracte de 3.000 lei cu salariul minim cu valoarea cea mai mică de 2.080 lei.

În schimb, în ceea ce privește cotele aplicabile contractului din construcții, rezultă pe cale de consecință că, în raport cu angajatorul din sectorul construcțiilor, condiția privind veniturile realizate prevăzută la art. 60 pct. 5 lit. b) din Codul fiscal nu poate fi îndeplinită (veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1) – (3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea, sunt cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă).

În această situație, salariatul, pentru contractul de muncă din sectorul construcții, nu va beneficia de

- facilitățile introduse de O.U.G. nr. 114/2018, urmând să datoreze impozit pe salarii în cota de 10%;
- CAS în cota de 25% și CASS în cota de 10%.
- CAS și CASS se vor calcula de către ambii angajatori prin raportare la venitul brut realizat în baza fiecărui contract de muncă.

Necesitatea aprobării unei scheme de ajutor de stat pentru aplicarea facilităților din construcții

Aplicarea facilităților în sectorul construcții este strâns legată de îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute de art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, dar și de necesitatea aprobării unei scheme de ajutor de stat.

Astfel, potrivit art. 91 din O.U.G. nr. 114/2018, aplicarea prevederilor capitolului I, art. 66, art. 68, art. 69 și art. 81 se realizează cu respectarea prevederilor în domeniul ajutorului de stat, or art. 66 este cel care cuprinde toate facilitățile fiscale din sectorul construcții. Așadar, O.U.G. nr. 114/2018 se referă la necesitatea aprobării unei scheme de ajutor de stat, până în prezent nefiind identificată nicio astfel de schemă inițiată sau aprobată.

ajutor
de
stat

Respectarea prevederilor din domeniul ajutorului de stat presupune respectarea reglementărilor O.U.G. nr. 77/2014 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, precum și pentru modificarea și completarea Legii concurenței nr. 21/1996.

În temeiul acestui act normativ, ajutorul de stat este un avantaj economic acordat din surse sau resurse de stat ori gestionate de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare de producție, în măsura în care acesta afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

avantaj
economic

Prin urmare, astfel cum se prevede și în Ordinul nr. 611/2019, facilitățile ce vizează obligațiile fiscale datorate de angajatori urmează a se aplica cu respectarea prevederilor în domeniul ajutorului de stat, după aprobarea schemei de ajutor.

Pe cale de consecință, vor fi vizate doar acele obligații datorate de angajatori, respectiv:

- CAS datorată de angajator pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate în condiții deosebite, speciale sau în alte condiții de muncă, angajatorii din construcții fiind exceptați de la plata CAS în cotele de 4% și, respectiv, 8%;
- CAM datorată de angajator, angajatorii din construcții datorând CAM în cota redusă de 0,3375%.

Așadar, neaprobarea și nepublicarea unei scheme de ajutor de stat trebuie corelată cu neaplicarea facilităților ce vizează obligațiile fiscale datorate de angajatori, aceștia urmând să le aplice doar după aprobarea schemei de ajutor.

schemă
de ajutor

contribuția
asiguratorie
pentru muncă

- la plata contribuției asiguratorii pentru muncă sunt contribuabili:
 - persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetățenii români, cetățeni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte;
 - persoanele fizice cetățeni români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România, și care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intră sub incidența legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.

Baza de calcul al contribuțiilor sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilorbaza de
calcul

Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, conform următorului tabel:

	Venituri din salarii și asimilate salariilor	CAS	CASS	CAM
1.	Veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă realizate de: – salariatul fără studii superioare, cu studii superioare și vechime sub 1 an; – salariatul cu studii superioare și vechime peste 1 an; – salariatul care își desfășoară activitatea la angajatori ale căror coduri CAEN nu se regăsesc la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal; – salariatul care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor ale căror coduri CAEN se regăsesc la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, dar nu sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea facilităților prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal.	Da	Da	Da
2.	Salariat care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor ale căror coduri CAEN se regăsesc la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea facilităților prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal	Da	Nu	Da
3.	Veniturile obținute de către personalul român trimis în misiune permanentă în străinătate, inclusiv categoriile de personal trimise în misiune temporară sau permanentă în străinătate prevăzute prin hotărâre a Guvernului	Da	Da	Da
4.	Ajutoarele și plățile compensatorii care se acordă, conform legii, personalului (salariat) militar, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare, la trecerea în rezervă sau direct în retragere, respectiv la încetarea raporturilor de serviciu, care îndeplinesc condițiile pentru	Nu	Da	Da

	pensionare, precum și cei care nu îndeplinesc condițiile pensionare, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și securității naționale			
5.	Indemnizațiile primite de persoane din activități ca urmare a ocupării unor funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii	Da	Da	Da
6.	Remunerații primite de consilierii locali, consilierii județeni și ai municipiului București	Da	Da	Da
7.	Indemnizațiile primite de persoanele fizice din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial, respectiv persoanele alese în consiliul de administrație/comitetul director/consiliul superior, comitetul executiv/biroul permanent, comisia de disciplină și altele asemenea	Da	Da	Da
8.	Remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile convenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege	Da	Da	Da
9.	Sumele din profitul net convenite administratorilor societăților, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management, potrivit legii	Da	Da	Da
10.	Sumele reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii	Da	Da	Da
11.	Indemnizații lunare plătite conform legii de angajatori pe perioada de neconcurență, stabilite conform contractului individual de muncă	Nu	Da	Nu
12.	Sume reprezentând salarii/diferențe de salarii, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii	Da	Da	Da
13.	Sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii	Da	Da	Nu
14.	Sumele primite de membri ai comisiei de cenzori sau ai comitetului de audit, precum și sumele primite pentru participarea în consilii, comisii, comitete și altele asemenea	Da	Da	Nu
15.	Remunerația primită de președintele asociației de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, în cadrul asociațiilor de proprietari	Da	Da	Nu
16.	Veniturile reprezentând plăți compensatorii, acordate persoanelor fizice disponibilizate, suportate de angajator potrivit contractului colectiv sau individual de muncă, din fondul de salarii	Da	Da	Nu
17.	Remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație	Da	Da	Da
18.	Persoane care realizează venituri din activități dependente potrivit legii, ca urmare a reîncadrării activității	Da	Da	Da
19.	Persoane care realizează venituri din activități dependente, asigurate în sistemele proprii de asigurări sociale și care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii	Nu	Da	Da

20.	Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin H.G. nr. 714/2018 sau H.G. nr. 518/1995	Da	Da	Da
21.	Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori din străinătate, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin H.G. nr. 518/1995, corespunzător țării de rezidență a angajatorului, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.	Da	Da	Da
22.	Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin H.G. nr. 714/2018 sau H.G. nr. 518/1995	Da	Da	Da
23.	Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități din străinătate, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin H.G. nr. 518/1995, corespunzător țării de rezidență a entității, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă	Da	Da	Da
24.	Venituri din salarii sau asimilate salariilor și nu se mai regăsesc în raporturi juridice cu persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, dar încasează venituri ca urmare a faptului că au avut încheiate raporturi juridice și respectivele venituri se acordă, potrivit legii, ulterior sau la data încetării raporturilor juridice	Da	Da	Da
25.	Venituri aferente perioadei în care raporturile de muncă sau de serviciu sunt suspendate potrivit legii, altele decât cele aferente perioadei de incapacitate temporară de muncă cauzată de boli obișnuite ori de accidente în afara muncii și perioadei de	Da	Da	Da

	incapacitate temporară de muncă în cazul accidentului de muncă sau al bolii profesionale, în care plata indemnizației se suportă de unitate			
26.	Venituri realizate de persoanele fizice care desfășoară activități necalificate cu caracter ocazional (zilieri), potrivit Legii nr. 52/2011 privind exercitarea unor activități cu caracter ocazional desfășurate de zilieri	Nu	Nu	Nu

Excepțiile de la plata contribuției de asigurări sociale

Sunt exceptate de la plata contribuțiilor de asigurări sociale următoarele venituri:

- prestațiile suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat, potrivit legii;
- veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de către persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, **din activități pentru care există obligația asigurării în aceste sisteme potrivit legii;**

excepții
CAS

Remarcăm eliminarea pensionarilor din categoria veniturilor exceptate a persoanelor care au calitatea de pensionari ai sistemelor proprii de asigurări sociale.

Această categorie de persoane fizice datorează CAS pentru veniturile din salarii realizate.

Veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de către persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale sunt exceptate de la plata CAS doar pentru veniturile din activități pentru care există obligația asigurării în aceste sisteme potrivit legii. În această categorie intră avocații salariați în cadrul profesiei.

De exemplu, avocatul care cumulează venituri realizate din onorarii pentru care plătește cotele de contribuție la sistemul de pensii și alte drepturi de asigurări sociale ale avocaților cu venituri din activități și funcții didactice în învățământul juridic superior va datora pentru acestea din urmă CAS.

- veniturile acordate, potrivit legii, personalului militar în activitate, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special care își desfășoară activitatea în instituțiile din sectorul de apărare, ordine publică și securitate națională, pentru care se datorează contribuție individuală la bugetul de stat potrivit Legii nr. 223/2015 privind pensiile militare de stat;
- ajutoarele/sumele acordate potrivit legii, în cazul decesului personalului din cadrul instituțiilor publice de apărare, ordine publică și securitate națională, decedat ca urmare a participării la acțiuni militare, și indemnizațiile lunare de invaliditate acordate personalului ca urmare a participării la acțiuni militare.

excepții
CAS

Persoane exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate

Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate:

- copiii până la vârsta de 18 ani, tinerii de la 18 ani până la vârsta de 26 de ani, dacă sunt elevi, inclusiv absolvenții de liceu, până la începerea anului universitar, dar nu mai mult de 3 luni de la terminarea studiilor, ucenici sau studenți, studenții-doctoranzi care desfășoară activități didactice, potrivit contractului de studii de doctorat, în limita a 4-6 ore convenționale didactice pe săptămână, precum și persoanele care urmează modulul instruirii individuale, pe baza cererii lor, pentru a deveni soldați sau gradați profesioniști.

Dacă realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor sau venituri lunare cumulate din activități independente, activități agricole, silvicultură și piscicultură peste valoarea salariului de bază minim brut pe țară, pentru aceste venituri datorează CASS;

excepții
CASS