



Nr. 602/05.02.2019

MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE
Doamnei Oana-Elena Iacob, Secretar de stat

Stimată Doamnă Secretar de stat,

Revenim în demersul nostru pentru a urgenta transpunerea în legislația națională a deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C 101/16 Paper Consult, având în vedere că actualele prevederi ale art. 11 din Codul fiscal nu mai corespund modului în care CJUE a interpretat prevederile Directivei 2006/112 cu privire la dreptul de deducere al TVA aferent unor achiziții realizate de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA de la persoane impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale.

Întrucât lipsa unei modificări a cadrului legal conduce în prezent la incertitudine și probleme pentru operatorii economici, organele fiscale fiind tentate să nu aplice concluziile acestei decizii, deși art. 11 din Codul fiscal prevede în mod expres că în domeniul TVA jurisprudența CJUE este obligatorie, așa cum de altfel prevede și TFUE, considerăm necesar ca Ministerul Finanțelor Publice să ia măsuri de urgență în vederea transpuneri în legislația națională a acestei decizii a CJUE.

În acest sens vă retransmitem o propunere pentru modificarea art. 11 din Codul fiscal, astfel încât să se respecte și decizia CJUE, fără a fi necesară vreo derogare de la Comisia Europeană, dar în același timp să se creeze un mecanism ușor de aplicat și care este favorabil atât mediului de afaceri cât și bugetului de stat.

Cu stimă,

Președinte,

Completare la propunerile transmise de CCF pentru modificarea Codului fiscal

Forma actuala a textului din Legea nr. 227/2015	Forma propusă	Motivație
<p>(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare ulterioară sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în</p>	<p>(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de</p>	<p>Corelare cu actualele norme de aplicare, în care se recunoaște că persoana care are codul anulat poate emite facturi cu TVA.</p>

perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform [art. 32](#). În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.

taxă conform [art. 316](#) alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, **în măsura în care nu au emis facturi cu TVA pentru operațiunile taxabile**, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform [art. 32](#). În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile

	<p>respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.</p>	
<p>(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenție și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin</p>	<p>(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenție și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul taxei pe valoarea adăugată aferente acestor achiziții, dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat de către beneficiar, dar organele fiscale, cu ocazia verificărilor ulterioare, pot anula dreptul de deducere dacă demonstrează existența unei pierderi de venituri fiscale, respectiv dacă furnizorul/prestatorul nu a plătit la bugetul</p>	<p>A fost transpusă decizia CJUE în cauza C-101/16 Paper Consult, respectiv beneficiarul care face achiziții de bunuri/servicii de la un furnizor care are codul anulat, va putea să-și exercite dreptul de deducere. Una dintre condițiile menționate de CJUE în această decizie pentru ca beneficiarul să deducă TVA, este să nu existe pierderi de venituri la bugetul de stat. Fiind o mențiune destul de vagă, pentru a face aplicabilă această decizie, considerăm că pierderea de venituri la buget constă în neplata TVA de către furnizorul care are codul de TVA anulat</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Modificările oferă mai multe opțiuni beneficiarului care face achiziții de la un furnizor care are codul anulat:</u> <ul style="list-style-type: none"> - să nu deducă TVA pentru facturile emise în perioada în care furnizorul are codul anulat și să aștepte ca acesta să se reînregistreze în scopuri de TVA și să emită facturi după aceasta data,

<p>înscrisura taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.</p>	<p>de stat taxa colectată aferentă livrărilor/prestărilor, inclusiv pentru avansurile încasate, realizate în perioada în care a avut codul de TVA anulat. În situația în care beneficiarul nu și-a exercitat dreptul de deducere aferent achizițiilor de la un furnizor/prestator în perioada în care acesta a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, acest drept poate fi exercitat în limitele și condițiile prevăzute de lege ulterior înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. Prin excepție, nu se verifică de organele fiscale existența unor pierderi de venituri la bugetul de stat, beneficiarul având drept de deducere, în limitele și condițiile prevăzute de lege, dacă plătește la bugetul de stat în numele și în contul furnizorului/prestatorului, taxa facturată de un furnizor/prestator pentru operațiuni a căror exigibilitate a intervenit în perioada în care are codul de TVA este anulat, ori facturată</p>	<p>pe premisa că este dificil să verifice dacă furnizorul a plătit sau nu TVA la bugetul de stat, sau</p> <ul style="list-style-type: none"> - să deducă TVA pentru facturile emise în perioada în care furnizorul are codul anulat, plătind factura cu TVA furnizorului, dar să fie în cunoștință de fapt că organele fiscale pot anula deducerea în cazul în care furnizorul nu a plătit TVA la bugetul de stat, sau - să plătească TVA facturată de furnizor direct la buget în numele și în contul furnizorului (similar procedurii aplicabile la executarea silită), furnizorul rămânând persoana obligată la plata taxei. În această situație, beneficiarul poate deduce TVA fără niciun alt risc, TVA ajungând direct la bugetul de stat. <p>Concluzii:</p> <ul style="list-style-type: none"> -măsura nu contravine directivei de TVA 2006/112, deoarece persoana obligată la plata taxei rămâne furnizorul, -beneficiarul are doar opțiunea de a face plata în numele și în contul furnizorului la buget, dacă nu dorește, poate plăti TVA direct furnizorului,
---	--	---

după reînregistrarea acestuia în scopuri de TVA dar pentru livări/prestări a căror exigibilitate a intervenit în perioada în care codul de TVA a fost anulat. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu

-prezintă avantaje atât pentru bugetul de stat, care nu va fi prejudiciat, și pentru beneficiari, care nu mai au niciun risc în ce privește deducerea TVA.
Datorită acestor avantaje, considerăm că în cazul adoptării acestor modificări, în timp operatorii economici se vor orienta spre varianta care le este cea mai favorabilă, respectiv beneficiarii vor face plata TVA direct la buget în numele și în contul furnizorilor, degrevând astfel și sarcina organelor fiscale de a face verificări complicate cu privire la încrucișarea plăților efectuate de furnizori cu codul anulat și deducerile beneficiarilor.

	trimestrul declarării reactivării.	
<p>(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile</p>	<p>(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în</p>	Motivatia de la alin.(6)

<p>emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323.</p>	<p>perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, în măsura în care nu au emis facturi cu TVA pentru operațiunile taxabile, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323.</p>	
<p>(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului,</p>	<p>(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, au dreptul de deducere a TVA, dar organele fiscale, cu ocazia verificărilor ulterioare, pot anula dreptul de deducere dacă demonstrează existența unei pierderi de venituri fiscale, respectiv dacă furnizorul/prestatorul nu a plătit la bugetul de stat taxa colectată aferentă livrărilor/prestărilor, inclusiv pentru avansurile încasate, realizate în perioada în</p>	<p>Motivația de la alin.(7)</p>

beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 323](#) deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

care a avut codul de TVA anulat. În situația în care beneficiarul nu și-a exercitat dreptul de deducere aferent achizițiilor de la un furnizor/prestator în perioada în care acesta a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, acest drept poate fi exercitat în limitele și condițiile prevăzute de lege ulterior înregistrării în scopuri de TVA conform [art. 316](#) alin. (12) a furnizorului/prestatorului, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 323](#) deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. Prin excepție, nu se verifică de organele fiscale existența unor pierderi de venituri la bugetul de stat, beneficiarul având drept de deducere, în limitele și condițiile prevăzute de lege, dacă plătește la bugetul de stat în numele și în contul furnizorului /prestatorului, taxa facturată de un furnizor/prestator pentru operațiuni a căror exigibilitate a intervenit în perioada în care are codul de TVA este anulat, ori facturată după reînregistrarea acestuia în scopuri de TVA dar pentru livări/prestări a căror exigibilitate a intervenit în perioada în care

Aceleași motivații ca și la alin.(7)

<p>(10) În cazurile prevăzute la alin. (6) - (9), în situația în care apar evenimentele menționate la art. 287, ajustarea bazei de impozitare a TVA și, respectiv, ajustarea taxei deductibile de către beneficiar se realizează conform prevederilor din normele metodologice.</p>	<p>codul de TVA a fost anulat.</p> <p>(10) Reguliile prevăzute de Titlul VII se aplică mutatis mutandis, cu excepția obligațiilor care sunt afectate de prevederile speciale prevăzute la alin.(6)-(9) în special în ce privește deducerea taxei prin decontul de TVA, taxarea inversă, depunerea decontului de TVA, depunerea declarațiilor recapitative pentru operațiuni intracomunitare, regimurile speciale, dar fără a se limita la acestea, care pot fi aplicate numai de persoanele care au un cod valabil de TVA conform art 316. Taxa ajustată de persoanele impozabile pentru bunurile de capital conform art 305, la data la care codul lor de TVA este anulat, poate fi ajustată pozitiv dacă în perioada în care au avut codul anulat au desfășurat operațiuni cu drept de deducere și au plătit la bugetul de stat taxa datorată operațiunilor taxabile, sau beneficiarii lor au plătit în numele și în contul lor taxa la bugetul de stat.</p>	<p>1) Persoanele care au codul de TVA anulat, deși continuă să desfășoare activități economice, nu au reguli clar stabilite privind TVA, fiind lăsată astfel calea unor interpretări diferite.</p> <p>Propunerea are în vedere că regulile de la Titlul VII ar trebui aplicate, pentru a oferi securitate juridică acestor contribuabili, cu excepțiile care nu pot fi enumerate exhaustiv și care se referă la drepturi sau obligații care revin doar celor care au cod de înregistrare conform art. 316 din Codul fiscal. Nu poate fi omisă nici decizia în cauza Paper Consult în care CJUE nu a reținut ca nefiind conformă cu directiva de TVA emiterea de facturi cu TVA de către Rom Packaging către Paper Consult în perioada în care a avut codul de TVA anulat. Dimpotrivă, în opinia CJUE primirea unei facturi cu TVA ar da drept de deducere beneficiarului, dacă nu se face dovada unei pierderi de venituri la bugetul de stat.</p> <p>2) Legislația actuală respectă parțial cauza C-69/17 Siemens Gamesa, recunoscând persoanelor impozabile</p>
---	--	---

		<p>care se reînregistrează, dreptul de deducere pentru achizițiile realizate în perioada în care au codul anulat. Totuși, pentru perioada în care au avut codul anulat, utilizarea bunurilor de capital se consideră ca fiind alocată unor operațiuni fără drept de deducere și este obligatorie ajustarea conform art 305. Acest fapt este înfirmat de CJUE și în cauza C-69/17 Siemens Gamesa și în cauza C-101/16 Paper Consult, deoarece atâta timp cât furnizorul respectiv este ținut obligat la plata taxei colectate, pe cale de consecință este o persoană impozabilă și nu face operațiuni fără drept de deducere. Din aceste considerente taxa ajustată negativă la anularea codului ar trebui să fie ajustată pozitiv atunci când codul de TVA este acordat din nou.</p>
<p>(11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.</p>	<p>(11) În domeniul taxelor și impozitelor prevăzute de Codul fiscal, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.</p>	<p>Jurisprudența CJUE se aplică pentru toate impozitele și taxele, astfel cum prevede TFUE. Chiar și în cazul impozitelor care nu sunt reglementate de directive sau regulamente, CJUE poate da decizii în baza TFUE.</p>