



Nr. 1980/08.04.2024

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului MARIUS ZINCA - Secretar de stat

Stimate domnule Secretar de stat,

Prin prezenta revenim la adresele noastre nr. 4476/14.11.2023 și nr. 1154/23.02.2024 prin care am sesizat unele probleme legate de facturarea în sistemul RO e-Factura, pentru care nu am regăsit soluții în ghidul elaborat de ANAF privind e-Factura.

Redăm în continuare problematica la care nu s-a primit răspuns, precum și noi probleme sesizate de membrii CCF:

1. Problema emiterii de facturi în sistemul RO e-Factura de către persoanele impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale

Legislația nu prevede în momentul de față dacă persoanele impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale conform art. 316 alin. (11) lit. c) – e) și h) au sau nu obligația de a emite facturi cu TVA pentru operațiunile taxabile. Singura obligație a acestora este prevăzută de art. 11 alin. (8) din Codul fiscal, respectiv obligația de plată a TVA pentru operațiunile taxabile. Numai 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 după data înregistrării, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. Din aceste prevederi deducem că nu este obligatorie emiterea de facturi de către persoanele impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale.

O categorie aparte sunt livrările efectuate de persoane impozabile cu codul de TVA anulat în cadrul procedurii de executare silită și/sau de persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare, pentru care se permite deducerea TVA de către beneficiari, conform art.11 alin. (9) C. fisc, de unde deducem că în fapt este obligatorie emiterea facturii.



Vă rugăm să ne indicați dacă aceste persoane vor avea obligația de a emite facturi în sistemul RO e-Factura și, în cazul unui răspuns pozitiv, ce cod al categoriei de TVA (S – Cotă normală/redușă sau O – Nu face obiectul TVA) va fi folosit de către furnizor/prestator pentru generarea facturii electronice, astfel încât aceasta să fie validată de sistem.

2. Problema obligației de transmitere în sistemul RO e-Factura a facturilor emise pentru operațiuni în afara sferei TVA

Întrucât de la 1 ianuarie 2024 prin Legea nr. 296/2023 s-a extins obligația de a transmite facturi în sistemul RO e-Factura pe relația B2B dacă locul livrării sau prestării este în România (înțelegând că se referă numai la facturi ce cuprind livrări sau prestări), iar art. 319 alin. (11) din Codul fiscal permite emiterea de facturi și în cazul operațiunilor pentru care nu există această obligație (i.e. operațiuni în afara sferei TVA cum ar fi transferul neimpozabil de active prevăzut de art. 270 alin. (7) C. fisc., încasarea de despăgubiri care nu sunt în sfera TVA), dorim să ne comunicați opinia dvs. cu privire la situațiile în care operatorii economici vor opta pentru emiterea de facturi pentru operațiuni în afara sferei TVA, dacă se impune transmiterea acestora prin Sistemul RO e-Factura, sau va fi opțională transmiterea în sistem a acestor facturi.

Începând cu 1 iulie 2024, în relația comercială B2B, între persoane impozabile stabilite în România, emitentul facturii electronice are obligația de transmitere a acesteia către destinatar utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. De la aceeași dată, art. 319 C. fisc. se completează cu un nou alineat, alin. (1¹), care specifică faptul că, pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România, sunt considerate facturi numai facturile care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021. Prin O.U.G. nr. 115/2023 au fost instituite sancțiuni aplicate atât emitentului facturii, cât și beneficiarului, la art. LXVIII pct. 15 din O.U.G. nr. 115/2023. Întrucât sancțiunile instituite după 1 iulie 2024 pentru netransmiterea facturilor prin sistemul e-factura sunt foarte drastice, respectiv 15% din valoarea facturii, problema facturilor emise opțional pentru operațiuni care nu sunt în sfera TVA devine și mai stringentă. În acest context, reiterăm solicitarea adresată mai sus pentru perioada 1 ianuarie – 1 iulie 2024, respectiv dorim să ne comunicați dacă emiterea opțională a facturilor pentru operațiuni în afara sferei TVA obligă și la transmiterea obligatorie a acestora prin sistemul e-factura sau pot fi transmise pe alte canale.

În opinia noastră nu există bază legală pentru a obliga la transmiterea în sistemul e-factura a facturilor emise opțional pentru operațiuni în afara sferei TVA.

3. Deducerea TVA pe baza altor documente decât e-factura, după 1 iulie 2024

Începând cu 1 iulie 2024, în relația comercială B2B, între persoane impozabile stabilite în România, emitentul facturii electronice are obligația de transmitere a acesteia către destinatar utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. Este reglementat și termenul de 5 zile calendaristice (față de 5 zile lucrătoare valabil până la 1 iulie 2024) de transmitere de către emitent a facturilor în sistemul RO e-Factura, acesta fiind prevăzut la art. LXVII din O.U.G. nr. 115/2023, care introduce alin. (7) la art. 10 din O.U.G. nr. 120/2021. De la aceeași dată, art. 319 C. fisc. se completează cu un



nou alineat, alin. (1¹), care specifică faptul că, pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România, sunt considerate facturi numai facturile care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021. Tot începând cu 1 iulie 2024, alin. (24) al art. 319 se modifică și va menționa că utilizarea facturii electronice face obiectul acceptării de către destinatar, cu excepția facturilor care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021, respectiv cele primite de beneficiar prin sistemul RO e-Factura, acestea fiind considerate acceptate la data comunicării în sistemul național RO e-Factura (în acest sens, România a obținut derogare de la art. 232 din Directiva 2006/112, prevăzută la art. 2 din Decizia Consiliului 2023/1553).

O modificare importantă adusă de O.U.G. nr. 115/2023 vizează scutirea operatorilor economici, și după data de 1 iulie 2024, de la obligația de a încărca facturile simplificate (cum ar fi bonurile pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România, sunt considerate facturi numai facturile electronice care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021.

Factura originală pentru relația B2B între persoane impozabile stabilite în România este factura electronică, pentru care art. 4 alin. (6) din O.U.G. nr. 120/2021 menționează că exemplarul original al facturii electronice se consideră fișierul de tip XML însoțit de semnătura electronică a Ministerului Finanțelor.

Potrivit art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319.

Potrivit alin. (2) pct. 69 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) C. fisc.

Primirea și înregistrarea, de către destinatarul persoană impozabilă stabilită în România, a unei facturii emise de operatori economici stabiliți în România, în relația B2B, alta decât factura electronică comunicată în SPV, constituie contravenție și se sancționează cu o amendă egală cu 15% din valoarea facturii.

Din considerentele prezentate mai sus pare că, de la 1 iulie 2024, o persoană impozabilă stabilită în România, care primește anumite bunuri și servicii de altă persoană impozabilă stabilită în România, în lipsa facturii electronice încărcate de emitent în SPV, riscă o dublă sancțiune: pe de o parte, imposibilitatea deducerii TVA (drept de deducere care probabil va fi câștigat în instanță), iar pe de alta, o amendă egală cu 15% din totalul înscris pe documentul acceptat drept factură, dar care nu e factură electronică emisă valid, în condițiile O.U.G. nr. 120/2021.

Astfel, în cazul unui reprezentant al unei societăți care face o achiziție dintr-un magazin fizic, plătind produsele și plecând cu ele însoțite de o factură „clasică” (printată la casă) sau în cazul unui salariat plecat în deplasare, care doarme noaptea într-un hotel, primește factura „clasică”, plătește și pleacă, în lipsa urcării facturilor în SPV de către vânzător/prestator de servicii, societățile care achiziționează bunurile sau serviciile riscă cel puțin o sancțiune. Chiar în eventualitatea în care organele fiscale ar



permite dreptul de deducere al TVA din factura „clasică” (alta decât cea electronică întocmită în conformitate cu O.U.G. nr. 120/2021), beneficiarul riscă o amendă egală cu 15% din valoarea totală a facturii, indiferent dacă ar fi avut drept la deducere sau nu pentru TVA-ul respectiv.

Faptul că legislația stabilește o amendă, și nu interzicerea dreptului de deducere, pare doar o tehnică de evitare a negării dreptului de deducere. În mod normal ar trebui sancționată fapta cu o amendă egală, indiferent de suma facturată. Or, în cazul de față, amenda contravine principiului proporționalității statuat de jurisprudența CJUE, fiind stabilită proporțional cu suma facturată, prin urmare, nu se sancționează fapta.

În măsura în care această prevedere va fi păstrată, amenda va fi aplicabilă oricărei persoane impozabile, indiferent dacă este mică întreprindere sau o persoană înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 C. fisc., ceea ce, desigur, este de natură să aducă prejudicii majore micilor întreprinderi pentru care conformarea fiscală este mai dificilă. În cazul persoanelor care au drept de deducere integral, măsura constituie o dublă sancțiune. Pe de o parte, coroborând prevederile art. 319 alin. (1¹), nou introduse de la 1 iulie 2024, cu cele ale art. 299 alin. (1) lit. a) C. fisc., s-ar putea interpreta că acestea sunt private de dreptul de deducere a TVA (chiar dacă vor îndeplini condițiile de fond pentru exercitarea acestui drept, conform jurisprudenței constante a CJUE). Dacă nu vor deduce TVA, vor fi dublu sancționați: o dată prin neexercitarea deducerii și a doua oară prin aplicarea amenzii egale cu 15% din valoarea totală înscrisă în factură (plecând de la presupunerea că au primit o factură, dar nu prin intermediul sistemului RO e-Factura). Totuși, subliniem că dreptul de deducere nu poate fi condiționat numai de conținutul facturii sau de modul ei de transmitere, aceasta ar contraveni jurisprudenței CJUE care, în numeroase cauze, a reiterat că prevalează condițiile de fond, și nu cele de formă.

Cu titlu de exemplu, în cauza CJUE C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan c. Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba*, Curtea a prezentat următoarele justificări ale deciziei sale:

*„40. În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Senatex*, C 518/14, EU:C:2016:691, punctul 29 și jurisprudența citată).*

*41. Or, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA ului impune ca deducerea TVA ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse la articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C 516/14, EU:C:2016:690, punctele 42, precum și 43).*



42. Astfel, aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității, întrucât ar avea drept efect să împiedice în mod disproporționat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală aferentă operațiunilor sale.

43. Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVA ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C 516/14, EU:C:2016:690, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

44. Astfel, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA lui și pentru care a achitat efectiv TVA ul.

45. Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA ul. O estimare rezultată dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională poate, eventual, să completeze probele menționate sau să consolideze credibilitatea acestora, însă nu le poate înlocui”.

În plus, jurisprudența Curții a fost constantă, opunându-se reglementărilor naționale care interzic exercitarea dreptului de deducere a TVA în perioada în care intervine exigibilitatea taxei, din cauza unor aspecte de formă legate de conținutul facturii, și permit deducerea numai în perioada în care se rectifică informații legate de factură (a se vedea, în acest sens, C 518/14).

Schimbarea sancțiunii prin înlocuirea amenzii egale cu valoarea TVA cu o amendă egală cu 15% din valoarea totală a TVA nu face decât să evite anularea directă a TVA din factură, consecința fiind însă aceeași. Cu cât este mai mare baza de impozitare și, în consecință, TVA aferentă, cu atât amenda crește, amendă ce anulează, în fapt, TVA-ul deductibil din factură. Pentru o achiziție supusă unei cote de TVA redusă, cum ar fi cea de 9%, sancțiunea a crescut de la 9% la 16%.

Cu privire la nivelul amenzii, egal cu valoarea TVA-ului înscris în factură, în cauza C 712/17, Curtea Europeană de Justiție a pronunțat deja că se opune „unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA se sancționează cu o amendă egală cu cuantumul deducerii efectuate”.

Față de argumentele prezentate, dorim să subliniem următoarele cu privire la amenda instituită, de la 1 iulie 2024, în sarcina beneficiarului:

- amenda egală cu 15 % din valoarea totală înscrisă în factură sancționează beneficiarul care nu are control asupra emitentului facturii în sensul de a-l forța să emită o factură electronică. Singurul instrument pentru beneficiar este apelul la instanță, cerând să impună prestatorului/vanzătorului emiterea facturii electronice;



- sancțiunea este aplicabilă și persoanelor care nu au drept de deducere al TVA (persoane neînregistrate în scop de TVA sau care nu ar avea dreptul la deducerea TVA pentru achiziția respectivă);

- în realitate, neagă dreptul de deducere al beneficiarului, în condițiile în care emitentul facturii își colectează TVA și, probabil, declară și plătește sumele datorate;

În concluzie, solicităm Ministerului Finanțelor să se pronunțe oficial cu privire la excitarea dreptului de deducere a TVA după data de 1 iulie 2024, dacă facturile vor fi transmise beneficiarilor pe alte canale decât e-factura. Vă informăm că CCF a primit cele mai numeroase solicitări de la membrii săi legat de acest aspect foarte important care trebuie clarificat până la 1 iulie 2024.

4. Pe lângă problemele semnalate mai sus, membrii noștri au mai sesizat dificultăți privind e-factura în următoarele situații:

- facturile centralizatoare, prevăzute de art. 319 alin. (17) din Codul fiscal;

- facturile emise de executori în cadrul procedurii de executare silită, prevăzute de pct. 96 alin. (5)-(10) din normele metodologice;

Până în prezent soluțiile tehnice nu acoperă emiterea e-facturii în situațiile menționate.

5. Micii agricultori pentru care se aplică regimul special prevăzut de art. 315¹

Astfel cum rezultă din prevederile art. 315¹ și din normele metodologice de aplicare a acestui articol (pct. 87¹), micii agricultori eligibili pentru aplicarea regimului special se înregistrează în Registrul agricultorilor care aplică regimul special, aceasta fiind o condiție pentru a solicita de la beneficiarii lor, persoane impozabile, cota forfetară de 8% pentru produsele livrate/serviciile prestate. Totodată beneficiarii vor deduce cota forfetară de TVA numai dacă agricultorul este înregistrat în acest registru.

Agricultorii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea regimului special prevăzut la art. 315¹ din Codul fiscal aplică regimul special indiferent dacă au depus sau nu notificarea privind aplicarea acestui regim, astfel cum prevede pct. 87¹ alin.(5) din norme. Sensul acestei prevederi este acela că acești agricultori, la fel ca și cei înregistrați în registru, nu vor avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, indiferent de cifra de afaceri realizată, atâta timp cât livrările/prestările efectuate sunt eligibile pentru aplicarea regimului special. Dar, spre deosebire de agricultorii înregistrați în registru, unde identificăm obligația acestora de a emite facturi, în cazul celor neînregistrați în registru considerăm că nu este obligatorie emiterea de facturi chiar dacă vând către persoane impozabile.

În contextul noilor reguli privind e-factura și a sancțiunilor pentru nerespectarea lor, considerăm necesară o informare a acestei categorii de contribuabili privind sarcinile care le revin, datorită problemelor specifice ale acestui sector de activitate, de altfel foarte important din economia națională.



6. Problema amenzilor aplicate pentru netransmiterea în termen de 5 zile calendaristice a facturilor în sistemul e-factura după 1 iulie 2024

Prin OUG 30/2024 la art. III, s-a reglementat că nerespectarea prevederilor art. LIX alin. (6) din Legea nr. 296/2023 pentru una sau mai multe facturi al căror termen-limită de transmitere în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura intervine în cursul unei luni calendaristice constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 5.000 lei la 10.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mari, definiți potrivit legii, cu amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii, definiți potrivit legii, și cu amendă de la 1.000 lei la 2.500 lei, pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice. Art. LIX alin. (6) se referea la termenul de 5 zile lucrătoare pentru transmiterea în sistemul e-factura a facturilor emise în perioada 1 ianuarie 2024- 30 iunie 2024.

Dar, nu regăsim în OUG 30/2024 aceleași prevederi de aplicare a sancțiunilor și pentru perioada care începe după 1 iulie 2024. Fiind un mod de aplicare a unei sancțiuni o singură dată, indiferent de numărul de facturi al căror termen limită de transmitere în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura intervine în cursul unei luni calendaristice, considerăm că este necesar să se reglementeze în mod similar pentru facturile emise după 1 iulie 2024.

În speranța unui răspuns cu celeritate, vă asigurăm de toată considerația noastră.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF