



Nr. 1154 / 23.02.2024

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului MARIUS ZINCA - Secretar de Stat

Stimate domnule Secretar de Stat,

Prin prezenta revenim la adresa noastră nr. 4476/2023 prin care am sesizat unele probleme legate de facturarea în sistemul RO e-Factura.

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

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.

Astfel, 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 decont după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. Din aceste prevederi deducem că nu este obligatorie emiteria 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, prin excepție, se permite deducerea TVA de către beneficiari, conform art. 11 alin. (9) C.fisc., de unde deducem că în fapt este obligatorie emiteria 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 emiterii de facturi de către beneficiar în numele și în contul furnizorului sau de către un terț

În cadrul specificațiilor tehnice nu regăsim reguli specifice/termeni operaționali specifici pentru situațiile în care, conform prevederilor Codului fiscal, art. 319 alin. (18) și (19), facturile sunt emise de beneficiar/sau de un terț în numele și în contul furnizorului/prestatorului în baza unui acord semnat în prealabil sau în urma unei notificări adresate organului fiscal competent.

Astfel, vă rugăm să ne indicați dacă facturile electronice (fișierele de tip XML) pot fi emise de beneficiari/terți în numele și în contul furnizorilor/prestatorilor, iar în cazul unui răspuns pozitiv, care sunt specificațiile tehnice pe care o astfel de factură electronică va trebui să le respecte și care este modalitatea efectivă de transmitere a unei astfel de facturi. De asemenea, cine este, în acest caz, persoana care va suporta amenzi în eventualitatea nerespectării prevederilor legale privind transmiterea facturilor în sistemul e-factura.

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 01.07.2024, 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 facturi 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 altă parte, 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 furnizorului, 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, pentru ca acest lucru nu ar respecta principiile de bază ale Directivei TVA. În opinia noastră o soluție legislativă echitabilă ar trebui să fie aceea de a sancționa fapta cu o amendă egală, indiferent de suma facturată sau, eventual, cu o amendă diferită, dar în raport de alte circumstanțe ale comiterii faptei, în corelare cu principiile prevăzute de OG nr. 2/1999 privind constatarea și sancționarea contravențiilor, care reprezintă cadrul general în materie contravențională. Or, în cazul de față, amenda contravine principiului proporționalității statuat și de jurisprudența CJUE, fiind stabilită proporțional cu suma facturată de furnizor, prin urmare, nu se sancționează fapta contravențională în sine sau, cu alte cuvinte, pentru aceeași faptă se aplică sancțiuni diferite.

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 evident și 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 formal al facturii sau de modul ei de transmitere, pentru că 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 înscrisă în factură, 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. De exp. pentru o achiziție supusă unei cote de TVA redusă, cum ar fi cea de 9%, sancțiunea a crescut de la 9% la 15%.

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 aspecte criticabile 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 pe acesta din urmă să emită o factură electronică. Singurul instrument însă pentru beneficiar este apelul la instanță, cerând să impună prestatorului/vânzătorului emiterea facturii electronice sau în unele cazuri, un altul la fel de nedorit pentru sănătatea financiară a economiei, acela de a nu achita contravaloarea facturii respective, dacă cumva achitarea nu a fost impusă la livrare sau chiar în avans;

- 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), încălcând astfel și dintr-o altă perspectivă, în acest caz, principiul proporționalității în ceea ce privește raportul dintre sancțiune și efectele posibile ale faptei;

- în realitate neagă dreptul de deducere al beneficiarului, în condițiile în care emitentul facturii își colectează TVA și, probabil, declară și plătește sumele datorate, încălcând astfel în mod flagrant principiul neutralității TVA, reglementat la nivel comunitar, cu riscul deschiderii unui caz de infringement la adresa României;

În concluzie, solicităm Ministerului Finanțelor să se pronunțe oficial cu privire la exercitarea 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 numeroase solicitări de la membrii săi în legătură cu acest aspect foarte important care, apreciem că, 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.

având în vedere ca 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 publică, transparentă 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 facturilor în sistemul e-factura

O problemă care a incitat numeroase interpretări este legată de amenzile care se pot aplica pentru netransmiterea în sistemul e-factura a facturilor emise în perioada 1 ianuarie – 31 martie 2024. Deși se prevede că netransmiterea facturilor în sistem **nu este sancționată în perioada 1 ianuarie – 31 martie 2024**, există opinii contradictorii cu privire la posibilitatea aplicării de sancțiuni, ulterior acestei date.

Astfel, înțelegem că legea obligă, după 1 ianuarie 2024, la transmiterea în sistemul e-factura a facturilor emise de către persoanele eligibile și pentru operațiunile eligibile, dar dacă aceștia nu se conformează **nu vor fi sancționați în primul trimestru al anului 2024**.

Se ridică problema dacă, în situația în care facturile emise în primul trimestru nu vor mai fi transmise în sistemul e-factura, până la data de 31 martie sau nici ulterior acestei date, după 1 aprilie 2024 se vor aplica amenzi și pentru netransmiterea acestora.

Analizând cu atenție legislația înțelegem faptul că nu sunt aplicabile amenzi pentru această situație, nici înainte și nici după 31 martie. Cu alte cuvinte, înțelegem că pentru facturile emise în primul trimestru al anului 2024 și netransmise în sistemul e-factura, nu este aplicabilă sancțiunea cu amendă nici după data de 31 martie 2024. Dar, întrucât există și opinii divergente, avem rugămintea să clarificați oficial această problemă, pentru o corectă înțelegere și aplicare unitară a legii.

În speranța unui răspuns clar și cu celeritate, vă asigurăm de toată considerația noastră și ne manifestăm disponibilitatea unui dialog deschis și transparent în interesul contribuabililor și administrației fiscale, în egală măsură.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF