

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL ALBA IULIA
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

Dosar nr. 2698/97/2018

ÎNCHEIERE

Ședința publică de la 09 Iunie 2021

Completul compus din:

PREȘEDINTE (...)

Judecător (...)

Judecător (...)

Grefier (...)

Pe rol se află soluționarea recursului declarat de reclamantul (...) împotriva sentinței nr.702/CA/2020 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosar nr.2698/97/2018.

Cu privire la oportunitatea sesizării ICCJ pentru a pronunța o hotărâre prealabilă în conformitate cu dispozițiile art.519 din Legea nr.134/2020 s-au depus puncte de vedere din partea recurentului reclamant și a intimatei pârâte (...) în nume propriu și pentru (...)pentru termenul de judecată din 05.05.2021.

Mersul dezbaterilor a fost consemnat în încheierile de amânarea pronunțării din data de 05.05.2021, 19.05.2021, 26.05.2021 și 02.06.2021, care fac parte integrantă din prezenta încheiere.

- CURTEA DE APEL -

Analizând lucrările dosarului:

I. Constată admisibilitatea sesizării, în conformitate cu prevederile art. 519 Cod procedură civilă, motivat de faptul că:

De interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152² alin.2,3,7 din Codul fiscal, privind regimul fiscal special, a art. 152² alin.4, din Codul fiscal, în situația persoanelor fizice care nu au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin.1 din OUG nr. 44/2008 deși au efectuat activitate economică de revânzare a autoturismelor *second hand*, când înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, pe de o parte, și a dispozițiilor art. 152² alin.13 din Codul fiscal, a pct. 64 alin.7 din Normele Metodologice, în sensul că îndeplinirea obligațiilor menționate condiționează sau nu aplicarea regimului special prevăzut de art. 152² alin.4 din Codul fiscal de către organul fiscal, **depinde soluționarea pe fond a cauzei, întrucât:**

Prima instanță a constatat că, în mod corect autoritatea fiscală a procedat la stabilirea contribuțiilor datorate de reclamantul persoană fizică neautorizată pentru perioada vizată de inspecția fiscală, prin stabilirea impozitului pe venit, TVA și CASS, deoarece acesta a efectuat operațiuni economice cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule *second hand* cu scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, fără să-și îndeplinească obligația prevăzută de art. 6 alin.1 din OUG nr. 44/2008, iar acestea sunt venituri din activități independente, pentru care datorează impozit pe venit și care sunt și

operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, deoarece a depășit plafonul minim de scutire de TVA, fiind incidente prevederile art. 152² alin.4, 13 Cod fiscal.

Curtea de Apel Alba Iulia este investită cu soluționarea recursului formulat împotriva sentinței prin care s-a soluționat în primă instanță un litigiu de contencios administrativ, deci **este îndeplinită și condiția ca problema de drept să se ridice în cadrul unui litigiu aflat pe rolul unui complet de judecată** al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al Curții de Apel sau al Tribunalului, **investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță.**

Problema de drept enunțată este nouă, deoarece, prin consultarea jurisprudenței, s-a constatat că, asupra acestei probleme, Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o altă hotărâre.

Totodată, Curtea reține că, urmare a cercetărilor efectuate din oficiu, nu a fost identificată o jurisprudență care să prezinte caracterul unei practici judiciare conturate și constante în materie.

Noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-intrată în vigoare, **ci și de una veche**, cu condiția însă ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima dată. În doctrină, s-a exprimat opinia potrivit căreia sesizarea instanței supreme ar fi justificată, sub aspectul îndeplinirii elementului de noutate, atunci când problema de drept nu a mai fost analizată în lucrările de specialitate juridică, în interpretarea unui act normativ mai vechi ori decurge dintr-un act normativ intrat în vigoare recent sau relativ recent, prin raportare la momentul sesizării. De asemenea, problema de drept poate fi considerată nouă prin faptul că nu a mai fost dedusă judecării anterior.

Problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, conform evidențelor Înaltei Curți de Casație și Justiție.

II. Expunerea succintă a litigiului:

Prin actele administrativ fiscale s-a reținut că, reclamantul persoană fizică a achiziționat de la persoane fizice din Comunitate, 107 autoturisme *second hand*, pe care ulterior le-a vândut unor persoane fizice din România, în perioada 1.01.2011-31.12.2015, obținând din aceste activități venituri cumulate nedeclarate autorităților fiscale, conform art. 83 din Legea nr. 571/2003, în cuantum de 1.596.046 lei, fără să conducă evidență contabilă cu privire la operațiunile economice efectuate și fără să fie autorizat să desfășoare activități economice de natură comercială. Având în vedere caracterul continuu al activității desfășurate în scopul obținerii de venituri, autoritatea fiscală a reținut că reclamantul a realizat o activitate independentă care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe venit, conform art. 41 lit. a, art. 7 alin.1 pct. 1,4 din Legea nr. 571/2003.

S-a mai reținut că, în anul 2011 reclamantul a realizat venituri în valoare de 232.488 lei, depășind în luna iulie 2011 plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, veniturile realizate până la data respectivă fiind de 120.918 lei, așa încât, de la 1.09.2011 reclamantul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, dar pentru că, nu a solicitat, autoritatea fiscală a procedat la înregistrarea acestuia din oficiu în scopuri de TVA, potrivit art. 310 alin.10 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a procedat la determinarea TVA, prin aplicarea cotei de 24% pentru perioada septembrie 2011-decembrie 2015, aplicând procedeul sutei mărite, deoarece reclamantul nu a prezentat documente justificative pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA.

Reclamantul (...) a solicitat anularea actelor administrativ fiscale, respectiv anularea deciziei de impunere nr. HDG-AIF 199 din 31.07.2017, a deciziei de impunere (...), a raportului de inspecție fiscală (...) și a deciziei (...), privind soluționarea contestației și anularea creanțelor fiscale reținute în sarcina sa, reprezentând TVA suplimentar în sumă de 271.979 lei, impozit pe venit în sumă de 6.212 lei și CASS în sumă de 2135 lei.

În actele de control s-a reținut că în anul 2011 a realizat din vânzarea autoturismelor *second hand* suma de 232.488 lei, respectiv, în anul 2012 a realizat: 238.111 lei; în anul 2013 a realizat 199.505 lei; în anul 2014 a realizat 279.386 lei; și în anul 2015 a realizat: 646.386 lei.

Reclamantul susține pe de o parte că, în mod greșit i s-a aplicat cota standard de TVA, deoarece autoturismele comercializate au fost *second hand* și le sunt aplicabile prevederile art. 152² Cod fiscal, privind *Regimuri speciale pentru bunurile second hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități*, referitoare la regimul special de taxare și pe de altă parte că, sumele reale pe care le datorează nu sunt cele reținute de autoritatea fiscală ci, datorează suma totală de 57.883 lei, respectiv, TVA în sumă de 34.608 lei; impozit pe venit în sumă de 24.400 lei; CASS individuală în sumă de 8.875 lei, așa încât, diferența pe care autoritatea fiscală a reținut-o în defavoarea sa este de 222.443 lei.

Sub acest aspect, reclamantul a arătat că, autoritatea fiscală **nu a stabilit corect baza de impozitare și nici TVA**, deoarece nu a utilizat corect toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației sale fiscale, contrar dispozițiilor art. 6, art. 7, art. 55 și art. 113 din Legea nr. 207/2015. Sub acest aspect, reclamantul a mai susținut că, nu s-au solicitat de către autoritatea fiscală informații care dovedesc că, a achitat impozitele pentru mijloacele de transport la consiliul local competent, a achitat taxele de înmatriculare și a făcut cheltuieli cu omologarea, expertizarea, stabilirea deprecierei autoturismelor, obținerea certificatului de autenticitate de către RAR.

În același context, reclamantul a mai susținut că, o parte din bunuri le-a achiziționat pentru uz personal, fiind folosite împreună cu familia sa, iar veniturile obținute din înstrăinarea acelor autoturisme sunt venituri din înstrăinarea de bunuri din patrimoniul personal și nu din activități independente, fapt ce determină incidența prevederilor art. 42 lit. g din Legea nr. 571/2003.

Prin întâmpinare (filele 48-57 vol. I, fond), (...) a solicitat respingerea acțiunii, deoarece, reclamantul a desfășurat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autoturisme către diverse persoane fizice, realizând venituri din activități independente, supuse impozitului pe venit, **fără să-și îndeplinească obligația de autorizare**, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale, așa cum prevăd dispozițiile art. 7 alin.1 pct. 4, art. 39 lit. a, art. 40 alin.1 lit. 1, art. 41 lit. a, art. 46 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, s-a mai arătat că, datorită faptului că, a desfășurat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, pentru aceste activități independente, care sunt operațiuni impozabile, datorează 16% impozit pe venit, conform art. 43 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dar și CASS și TVA.

În ceea ce privește TVA, autoritatea fiscală a arătat că, reclamantul în data de 1.09.2011, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, deoarece în perioada 1.01.2011-27.07.2011 a realizat venituri de 120.918 lei, depășind marja de scutire. S-a arătat că nu i se pot aplica prevederile art. 152² Cod fiscal, privind calcularea TVA la marja profitului, așa cum solicită reclamantul, deoarece nu avea calitatea de persoană impozabilă în anul 2011, întrucât nu și-a îndeplinit obligația de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale, astfel că, datorează TVA în cotă standard de 24%, prin procedeul sutei mărite, neputându-i-se acorda drept de deducere, deoarece, nu a prezentat documente justificative.

Prin sentința nr. 702/2020 a Tribunalului Hunedoara a fost respinsă acțiunea reclamantului și s-a reținut că, deciziile de impunere sunt corecte, legale și temeinice, fiind motivate adecvat de (...), iar motivele reclamantului de anulare nu se impun, corectă fiind și soluția dată în contestația prealabilă introdusă împotriva actelor administrativ fiscale, deoarece reclamantul a achiziționat autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare activități economice de natură comercială,

obținând din aceste operațiuni, venituri care nu au fost declarate autorităților fiscale teritoriale competente.

Instanța de fond a mai reținut că în perioada 01.01.2011 – 31.12.2015 reclamantul a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de 1.596.046 lei, iar în luna iulie 2011 a depășit plafonul minim de scutire TVA, veniturile realizate până la această dată fiind în sumă de 120.918 lei. Astfel, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015 au stabilit TVA de plată, în sumă de 271.979 lei, iar pentru perioada verificată, 01.01.2011-31.12.2015 s-a stabilit o contribuție individuală la CASS în sumă de 2135 lei. Cu privire la impozitul pe venit, instanța de fond a mai arătat că, reclamantul a realizat venituri din activitatea de comerț cu autoturisme, care se încadrează în categoria activităților independente și nu a depus declarația de venit cod 200, iar în urma verificării documentelor de cumpărare și vânzare a autoturismelor acesta datorează un impozit pe venit în sumă de 6212 lei.

Instanța de fond a avut în vedere continuitatea tranzacțiilor cu autovehicule, efectuate pe parcursul mai multor ani și astfel a arătat că, este justă concluzia autorității fiscale în sensul că, reclamantul a realizat o activitate independentă cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe venit, reglementat de art.41 lit. a Cod fiscal. Instanța de fond a mai reținut că, veniturile realizate în acest mod de reclamant se circumscriu operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA, conform art.126 alin.1 și art.127 alin.1 și 2 Cod fiscal.

Instanța de fond a mai reținut că și din perspectiva jurisprudenței CJUE și a dreptului unional, activitatea desfășurată de reclamant este economică, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, acesta fiind în mod legal considerat de către autoritatea fiscală, persoană impozabilă, inclusiv din perspectiva Directivei 2006/112/CE.

Având în vedere considerentele CJUE în cauza Salomie și Oltean, cât și conținutul textelor de lege aplicabile cauzei și în vigoare la data realizării operațiunilor impozabile respectiv 2011-2016, instanța de fond a apreciat că, nu s-au încălcat principiile certitudinii impunerii și eficienței impunerii de către autoritatea fiscală, câtă vreme normele în vigoare în acel interval de timp erau clare și precise și prevedeau obligația de înregistrare ca plătitor de TVA și obligația de plată a TVA-ului în cazul unei activități de genul celei desfășurate de reclamant. Raportat la situația de fapt reținută, precum și la prevederile legale aplicabile, instanța de fond a constatat caracterul nejustificat al susținerilor reclamantului, revânzările autovehiculelor constituind activitate de comerț, iar veniturile astfel rezultate intrând în calculul cifrei de afaceri.

Cu privire la modul concret de stabilire a sumei de 266.816 lei reprezentând TVA, instanța de fond a reținut că, autoritatea fiscală a constatat că, în perioada 01.01.2011-27.07.2011 reclamantul a realizat venituri de 120.918 lei, depășind plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei și în consecință, plafonul de scutire a TVA fiind depășit în iulie 2011, reclamantul trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, începând cu data de 01.09.2011. Cum reclamantul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, în baza art.152 și a art.153 alin.1,6 și 7 Cod fiscal, autoritatea fiscală a procedat corect la calcularea TVA asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, aplicând procedeul sutei mărite.

Instanța de fond a mai reținut că, reclamantul a contestat această modalitate de stabilire a TVA, susținând că ar fi aplicabil regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, respectiv marja profitului și a mai susținut că, oricum, baza de impozitare nu a fost corect determinată, întrucât au fost ignorate dispozițiile art.152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Conform acestor ultime prevederi legale: „*Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori: a) o persoană neimpozabilă; b) o*

persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g); c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital; d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.”

Sub acest aspect, instanța de fond a reținut că, pentru a fi aplicabil acest regim special, prevăzut de art.152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum solicită reclamantul, acesta trebuia să facă dovada îndeplinirii condițiilor de mai sus, prevăzute de acest text de lege și anume să facă dovada că, vânzătorii autovehiculelor pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității sunt fie persoane neimpozabile, fie persoane impozabile, dar care au efectuat o livrare scutită de taxă. Sub același aspect, instanța de fond a mai reținut că, oricum împrejurarea că autovehiculele au fost achiziționate de la persoane fizice nu atestă faptul că aceste persoane sunt neimpozabile sau că au efectuat o vânzare scutită de taxă, iar potrivit art.152² alin.13 Cod procedură fiscală: *„În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele obligații: a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și art. 156²; b) să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special.”*

Cum reclamantul nu a făcut dovada faptului că el însuși și-a îndeplinit aceste obligații, instanța de fond a reținut că acesta nu poate solicita aplicarea regimului special de taxare a TVA la marja de profit și că devin incidente prevederile pct.62 alin. 2 lit. a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, conform cărora: *„În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează: în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea, și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă”.*

Raportat la aceste dispoziții, instanța de fond a apreciat că, în mod corect (...) a stabilit în sarcina reclamantului obligația de plată a TVA aferentă operațiunilor de vânzare de autovehicule, în perioada 01.01.2011-31.12.2015, prin aplicarea procedurii sutei mărite. Instanța de fond a reținut că, s-a calculat corect TVA prin procedeul sutei mărite, iar nu prin aplicarea acestuia la prețul de vânzare, cum greșit susține reclamantul, că în mod corect, autoritatea fiscală a extras TVA din prețul de vânzare, iar baza impozabilă din punct de vedere al impozitului pe venit a fost diminuată cu contravaloarea TVA colectată, pentru că, în absența respectării de către reclamant a obligațiilor art.152² alin.13 Cod procedură fiscală, calculul TVA se putea face numai prin procedeul sutei mărite.

Împotriva acestei sentințe a formulat recurs reclamantul care arată că, (...) , chiar dacă a considerat că datorează taxe, ar fi trebuit să facă aplicarea prevederilor art. 152² alin.1, lit. g, i, alin.2 din Legea nr. 571/2003, privind regimul special de taxare și să-i aplice regimul marjei.

Recurentul reclamant mai susține că, nu îi pot fi aplicate decât prevederile legale privind persoanele fizice și nu prevederile legale privind întreprinderile mici și mijlocii, în sensul art. 153 Cod fiscal. De asemenea, recurentul reclamant mai arată că, pentru persoanele impozabile de bunuri *second hand* achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică regimul marjei, prevăzut de art. 152² alin.1 lit. g din Codul fiscal, iar autoturismele *second hand* se încadrează în prevederile art. 152² alin.1 lit. d, așa încât,

aplicarea de către autoritatea fiscală a **regimului normal de taxare** este greșită oricum și prin raportare la aceste din urmă prevederi legale menționate.

(...) a **format întâmpinare la recurs**, prin care arată că exercitarea unei activități independente, pe cont propriu, urmărind un scop lucrativ, constând în comerțul cu 107 autovehicule în perioada 1.01.2011-31.12.2015, realizând un venit cumulativ de 1.596.046 lei, fără îndeplinirea obligației de autorizare, înregistrare și plată a obligațiilor fiscale, reprezintă operațiune imposibilă din punct de vedere al TVA și determină incidența art. 83 alin.1, art. 43 alin.1 din Legea nr. 571/2003, art. 153 alin.7 Cod fiscal, art. 310 alin.10 din Legea nr.227/2015 și aplicarea cotei standard de 24% TVA, conform art. 140 alin.1, art. 127 alin.1, 2, art. 128 din Legea nr. 571/2003, Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004 pentru aplicarea art. 152 alin.6 Cod fiscal.

III. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea problemei de drept:

Recurentul-reclamant (filele 111 și următoarele recurs) a opinat în sensul că este oportună sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție cu o solicitare privind pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unei chestiuni de drept, fiind îndeplinite condițiile, prevăzute de art. 519 Cod procedură civilă.

În concret, chestiunea de drept se impune a fi lămurită deoarece este necesar să se cunoască dacă aplicarea regimului special al marjei profitului, prevăzută de art. 152² alin.1 lit. g din Codul fiscal este sau nu condiționată de îndeplinirea obligației persoanei revânzătoare de înregistrare în scop de plătitor TVA anterior înscrierii acesteia ca plătitor de TVA de către autoritatea fiscală. A mai arătat că, autoritatea fiscală nu poate opta în locul contribuabilului, persoană fizică revânzătoare cu privire la aplicarea regimului normal de taxare, în absența exprimării ferme cu privire la aplicarea regimului normal de taxare a TVA și în lipsa exprimării ferme de voință a persoanei fizice înregistrată din oficiu ca plătitor de TVA.

(...) a opinat în sensul că nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, susținând că organele fiscale au efectuat verificări și au constatat că nu sunt întrunite condițiile pentru aplicarea regimului special de taxare.

S-a susținut că la nivelul (...) s-a aplicat regimul normal de taxare în situații similare, soluțiile fiind păstrate de instanța de judecată. În acest context, s-a susținut că nu sunt îndeplinite condițiile pentru a formula cererea de sesizare.

Chiar dacă în susținerea punctului de vedere, intimările au arătat că au efectuat verificările prevăzută de lege pentru a stabili dacă, pe fond sunt îndeplinite sau nu condițiile prevăzute de art. 152 indice 2 din Codul fiscal, se observă că în conținutul deciziei de soluționare a contestației argumentele care au justificat respingerea contestației au vizat aplicarea acestui regim în condițiile în care nu au fost îndeplinite prevederile OG 44/ 2008 privind desfășurarea activității economice de către persoane fizice. S-a mai reținut că reclamantul nu se încadrează în excepția prevăzută de lege la art. 152 indice 2 alin. 2 pentru că legiuitorul prevede expres și limitativ condițiile pe care trebuie să le îndeplinească reclamantul pentru a fi în măsură să aplice regimul special.

IV. Punctul de vedere motivat al completului de judecată

1. Normele de drept intern ce urmează a fi supuse dezlegării Înaltei Curți de Casație și Justiție:

Art. 152² alin. 2,3,4,7,13 Cod fiscal:

(2) Persoana imposibilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația

colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:

- a) o persoană neimpozabilă;
- b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);
- c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

(3) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare **poate opta** pentru aplicarea regimului special pentru livrarea următoarelor bunuri:

- a) opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat;
- b) opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei.

(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) și (3), pentru care se **exercită opțiunea** prevăzută la alin. (3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. Prin excepție, pentru livrările de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, conform alin. (3), prețul de cumpărare pentru calculul marjei de profit este constituit din baza de impozitare la import, stabilită conform art. 139, plus taxa datorată sau achitată la import.

(5) Orice livrare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, efectuată în regim special, este scutită de taxă, în condițiile art. 143 alin. (1) lit. a), b), h) - m) și o).

(6) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) și (3), în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.

(7) Persoana impozabilă revânzătoare **poate aplica regimul normal de taxare** pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3).

(13) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special **trebuie să îndeplinească următoarele obligații:**

- a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și art. 156²;
- b) să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special.

Art. 6 (1) din OUG nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:

(1) Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrată și autorizată, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.

(2) Autorizarea funcționării, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, nu exonerează persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale de obligația de a obține, înainte de începerea activității, autorizațiile, avizele, licențele și altele asemenea, prevăzute în legi speciale, pentru desfășurarea anumitor activități economice.

Art. 64 alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

În scopul aplicării art. 152² alin. (13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații:

- a) va ține un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special;

b) va ține un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special;

c) va ține un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată;

d) va ține evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special;

e) va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

2. Alte norme de drept interne relevante:

Art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: „Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care în sensul art. 128 -130 constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)".

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125 1 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din

activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent**, după cum urmează :

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente **vor înregistra persoana respectivă din oficiu.**

Pct. 66. din Norme Metodologice:

(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

a) data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (2), (4) și (5) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal;

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;

d) data comunicării deciziei de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (8) din Codul fiscal.

13) În situația în care art. 153 din Codul fiscal prevede că persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA anticipat, respectiv înainte de realizarea unei operațiuni, dar această obligație este îndeplinită ulterior, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă atunci când aceasta solicită înregistrarea, dacă între timp nu a fost înregistrată din oficiu. Pentru neînregistrarea anticipată prevăzută de lege, organele fiscale vor stabili consecințele acesteia în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, precum și ale Codului de procedură fiscală.

(14) Organele fiscale competente vor înregistra din oficiu persoanele impozabile obligate să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, și care nu solicită înregistrarea, indiferent dacă sunt persoane

care au sediul activității economice în România, un sediu fix în România sau sunt nestabilite în România.

Art. 152 indice 2 alin. 1 din Codul fiscal:

(1) În sensul prezentului articol:

(..)

d) bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în norme;

e) persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;

f) organizatorul unei vânzări prin licitație publică este persoana impozabilă care, în desfășurarea activității sale economice, oferă bunuri spre vânzare prin licitație publică, în scopul adjudecării acestora de către ofertantul cu prețul cel mai mare;

g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;

2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare; h) regimul special reprezintă reglementările speciale prevăzute de prezentul articol pentru taxarea livrărilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități la cota de marjă a profitului.

Art. 152² alin.6 și alin.11, 13, 14 din Codul fiscal:

(6) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) și (3), în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.

(11) Regimul special nu se aplică pentru:

a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 142 alin. (1) lit. a) și e)-g) și art. 143 alin. (1) lit. h)-m), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;

b) livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(13) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele obligații: a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156²; b) să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special.

(14) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special, trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim;

b) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156².

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării Articolul 137:

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă;

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145¹ și 147;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147.

Lit. e) a alin. (1) al art. 137 a fost modificată de pct. 47 al art. I din ORDONANȚA nr. 8 din 23 ianuarie 2013, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 54 din 23 ianuarie 2013.

(1¹) În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoare de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare ori, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;

d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;

e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing și refacturează locatarului costul exact al asigurării, astfel cum s-a pronunțat Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-224/11 BGZ Leasing sp. z o.o., precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010:

Considerentul (51) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second-hand, operelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.”

Potrivit articolului 226 din această directivă:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

11. în cazul unei scutiri, trimiterile la dispoziția aplicabilă conform prezentei directive sau la dispoziția națională corespondentă sau la orice altă trimitere care indică faptul că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor [este scutită];

[...]

14 în cazul în care se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunurile second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități, mențiunea «regimul marjei – bunuri second-hand»; «regimul marjei – obiecte de artă» sau «regimul marjei – obiecte de colecție și antichități», după caz;

[...]

Articolul 313 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

Articolul 314 din aceeași directivă prevede:

„Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

Potrivit articolului 315 din Directiva TVA:

„Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.”

Articolul 323 din Directiva TVA prevede:

„Persoanele impozabile nu pot deduce din TVA pe care au obligația de a o plăti TVA datorată sau achitată pentru bunurile care le-au fost livrate sau urmează să le fie livrate de un comerciant persoană impozabilă, în măsura în care livrarea bunurilor respective de comerciantul persoană impozabilă se supune regimului marjei.”

Articolul 325 din această directivă prevede:

„Comerciantul persoană impozabilă nu poate să menționeze, în mod distinct, pe facturile pe care le emite TVA aferentă livrărilor de bunuri cărora le aplică regimul marjei.”

3. Jurisprudența propriei instanțe:

În esență, **jurisprudența Curții de Apel Alba Iulia** a reținut că tranzacțiile efectuate de o persoană fizică pe mai mulți ani cu autoturisme *second-hand* reprezintă activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate datorită numărului, valorii și repetabilității în timp a acestora, deci, reprezintă operațiune economică cu caracter comercial și se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

În ceea ce privește problema de drept ridicată în prezenta cauză, jurisprudența majoritară a Curții de Apel Alba Iulia a stabilit că pentru a beneficia de regimul special de impunere pentru bunurile *second-hand*, respectiv TVA la marja de profit, prevăzut de art. 152² Cod fiscal, contribuabilul trebuie să fie înregistrat ca persoană fizică impozabilă în condițiile art. 153 V Cod fiscal, trebuie să își declare veniturile realizate din activitatea economică și trebuie să emită facturi prin auto facturare, care să cuprindă informațiile enumerate de dispozițiile legale, trebuie să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156², să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special, iar potrivit alin. 14, are obligația să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim și să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156².

De asemenea, în conformitate cu pct. 64 alin.7 din Normele metodologice, în scopul aplicării art. 152² alin. (13) și (14) din Codul fiscal, are obligația de a ține un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special; un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special; un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată; evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special; să emită o factură prin auto facturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

Astfel, s-a reținut că, în cazul livrării de bunuri *second - hand* efectuate de comercianți persoane impozabile, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciant, **numai că aceste dispoziții vizează exclusiv comercianții persoane fizice impozabile**. Or, dacă la data controlului persoana fizică nu și-a îndeplinit obligația și nu era înregistrat ca persoană fizică impozabilă, în mod corect autoritatea fiscală nu a aplicat regimul special de impunere, prevăzut de art. 152².

O interpretare diferită se regăsește într-o decizie pronunțată cu majoritate - Decizia nr. 270/2021 a Curții de Apel Alba Iulia, pronunțată în dosar nr. 253/97/2019, în care s-a reținut că incidența dispozițiilor art. 152² din Legea nr. 571/2003 ar putea avea loc și atunci când contribuabilul nu a respectat obligația de a se înregistra ca persoană impozabilă în condițiile art.153 din Codul fiscal, deoarece trebuie recunoscut dreptul său să opteze pentru aplicarea retroactivă a regimului special de impunere, în măsura în care erau îndeplinite

condițiile de fond prevăzute de art. 152² alin. 2 și alin. 4 din Legea nr. 571/2003, dar fără a omite alin.6 și alin.11 din același articol, similar recunoașterii dreptului de deducere a TVA chiar dacă persoana impozabilă nu era înregistrată în scopuri de TVA. În această decizie s-a dispus trimiterea cauzei spre rejudecare.

S-a reținut, că obligațiile impuse prin art. 152² alin. 13 din Legea nr. 571/2003, astfel cum au fost puse în aplicare prin pct. 64 alin.7 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (*În scopul aplicării art. 152² alin. (13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații: a) va ține un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special; b) va ține un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special; c) va ține un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată; d) va ține evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special; e) va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.*) reprezintă condiții de formă pentru aplicarea regimului special de impunere și că nu au fost îndeplinite de persoana fizică în cauză la data efectuării livrărilor de bunuri pentru că, la acel moment, acesta nu s-a considerat persoană impozabilă și de aceea nu a efectuat nicio formalitate în sensul declarării și plății taxelor eferente activității economice pe care a derulat-o.

În context, s-a reținut că, deși legiuitorul recunoaște autorității fiscale dreptul de a dispune înscrierea din oficiu ca plătitoare de TVA a persoanei impozabile și de a stabili starea de fapt fiscală în acord cu prevederile art. 6 din Cod de procedură fiscală, dacă acesta refuză aplicarea regimului special, motivat de neînregistrarea reclamantului ca Întreprindere sau PFA conform OUG 44/2008, de lipsa evidențelor, registrelor, jurnalelor reglementate de lege, **practic face abstracție** de posibilitatea sa legală (conform art. 58, 64, 68 din Cod de procedură fiscală) de a stabili situația de fapt fiscală, calificând sau recalificând operațiile economice analizate potrivit scopului economic, în condițiile în care actele depuse de reclamant (cumpărare și revânzare mașini *second hand*) pot sta la baza unei analize din perspectiva stabilirii specifice a bazei de impozitare pentru TVA, conform regimului special, **și ignoră** alin 2, 3, 7 ale art. 152² din Codul fiscal.

Din moment ce recurentul-reclamant nu era înregistrat în scopuri de TVA în perioada efectuării livrărilor de autovehicule, este firesc că nu a acționat nici după regulile formale stabilite pentru regimul special de impunere, nefiind stabilită taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuia să depună decontul de taxă și nici nu a ținut evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special.

De asemenea, s-a mai arătat că, din moment ce într-o situație precum cea în litigiu, în care organele fiscale stabilesc retroactiv obligația de plată a TVA, CJUE a stabilit că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate” (C 183/14 Salomie și Oltean) și nimic nu se opune ca și în ceea ce privește regimul de impunere să poată fi analizate condițiile de fond pentru aplicarea unui regim special de impunere, chiar dacă recurentul-reclamant nu a îndeplinit condițiile de formă, întrucât nu era înregistrat în scopuri de taxă pe valoare adăugată.

Din analiza coroborată a prevederilor alin (2), alin. (3) și alin (7), mai sus menționate, s-a apreciat că în materia bunurilor *second hand* are prioritate regimul special de taxare, în

condițiile în care alin. (7) prevede expres că, persoana impozabilă revânzătoare **poate aplica regimul normal de taxare**. Mai departe, s-a apreciat că legiuitorul a făcut distincție în privința regimului aplicabil între bunurile *second hand*, pe de o parte, și operele de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe de altă parte, deoarece prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special **doar** pentru livrarea *de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat*; opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei. În plus, legiuitorul **nu** a condiționat aplicarea regimului special în discuție de efectuarea de către persoana impozabilă a vreunei notificări prealabile adresate autorității fiscale.

În aceste condiții, a apreciat că este neîntemeiată poziția autorității fiscale care nu a aplicat regimul special pe motiv că reclamantul nu a îndeplinit obligațiile prevăzute de OUG 44/2008 de a se declara și înregistra persoană fizică autorizată.

Mai departe, s-a mai reținut că invocarea pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. 6 din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2012 – 2016 care permit autorității fiscale aplicarea regimului normal de taxare în ipoteza înscrierii din oficiu a persoanei juridice ca fiind plătitoare de TVA, **nu este corectă**, întrucât prevederea legală se referă la **regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**, prevăzut de art. 152 din Cod fiscal, care este distinct de cel **determinat de obiectul tranzacțiilor "obiecte second hand"** prevăzut de art. 152² alin. 2 din Codul fiscal care nu face trimitere de completare a reglementării cu prevederile art. 152 Cod fiscal.

În acest context, s-a arătat că este evidentă reglementarea regimurilor speciale în mod distinct și că prevederile respective se pot completa, eventual, cu normele generale în materie de stabilire bază de impozitare, **însă** nu cu normele altui regim special reglementat.

Astfel, s-a apreciat că **achiziția autoturismelor de la persoane fizice** poate susține teza că furnizorul este persoană neimpozabilă, (*TVA de la A la Z, Ghid Practic – Mariana Vizoli, pag. 701, Editura Hamangiu, 2019*), revenind autorităților fiscale să demonstreze contrariul, având aceasta posibilitate în virtutea atribuțiilor.

Regimul special presupune că **taxa datorată se calculează separat pentru fiecare livrare**, iar taxa colectată într-o perioadă fiscală, pentru bunurile supuse regimului special, reprezintă suma TVA aferentă fiecărei livrări de bunuri efectuate în perioada respectivă și în cazul în care marja profitului pentru anumite livrări este negativă, nu se datorează TVA.

S-a mai arătat că, regimul special pentru bunuri *second hand*, derogă de la regulile generale aplicabile persoanelor care aplică regim normal de TVA:

- TVA se determină prin cumularea marjelor pozitive a profitului (diferența între prețul de vânzare și prețul de cumpărare, calculate separat pentru fiecare livrare a bunurilor vândute în cursul unei perioade fiscale), cota TVA aplicabilă este cea standard, TVA fiind calculată din marja profitului prin procedeul sutei mărite.

Nu se contestă că, în măsura în care se constată că **nu** sunt îndeplinite condițiile de fond, pentru a se aplica regimul special, TVA datorată se stabilește potrivit regimului comun, la valoarea de achiziție a autoturismelor *second hand*, cu aplicarea principiului sutei mărite și a dreptului de deducere în baza dovezilor efectuate. Pentru a se verifica îndeplinirea condițiilor de fond, potrivit opiniei majoritare, a fost casată sentința instanței de fond și s-a dispus trimiterea cauzei spre rejudecare.

4. Jurisprudența majoritară a Curții de Apel Alba Iulia.

Prin Decizia nr. (...), pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosar nr. 2901/97/2018, s-a reținut în esență că, o persoană fizică care desfășoară orice activitate economică cu caracter de continuitate este persoană impozabilă. În cauză, în perioada 2011-2014 recurentul, anual a vândut autoturisme, nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă și a depășit plafonul minim de scutire, de 119.000 lei, chiar în anul 2011 când a realizat venituri

de 137.464 lei, operațiunile fiind impozabile din punct de vedere al TVA și nu poate beneficia de regimul special de impunere pentru bunurile second-hand, deoarece contribuabilul nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, deși a depășit plafonul minim de scutire, așa încât, nerespectarea obligației determină aplicarea cotei de TVA de 24%

Prin decizia nr. 127 din 8.02.2021, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosar nr. 250/30/2019 s-a reținut că, prima instanță a aplicat corect prevederile art. 152² V Cod fiscal, referitoare la neaplicarea sistemului derogatoriu de impozitare aferent bunurilor *second - hand*, deoarece, potrivit dispozițiilor art. 152 alin. 4 din V Cod fiscal, în vigoare la data faptelor, o persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

Instanța de recurs a mai reținut că, art.152² reglementează regimul special de scutire pentru bunurile *second - hand* alin. 13 din același act normativ, stabilind că, în condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele obligații: să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156² și să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special. Potrivit alin. 14, instanța de recurs a mai reținut că, în condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special, trebuie să îndeplinească următoarele obligații: să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim și să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156². De asemenea, în conformitate cu pct. 64 alin.7 din Normele metodologice, în scopul aplicării art. 152² alin. (13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații: va ține un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special; va ține un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special; va ține un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată; va ține evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special; va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

Așa fiind, instanța de recurs a reținut că, din interpretarea acestor prevederi legale, rezultă că, pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art. 152² V Cod fiscal, contribuabilul trebuia să fie înregistrat ca persoană impozabilă în condițiile art. 153 V Cod fiscal, respectiv să își declare veniturile realizate din activitatea economică și să emită facturi prin autofacturare, care să cuprindă informațiile enumerate de dispozițiile legale menționate mai sus. Instanța de recurs a mai reținut că, în cazul livrării de bunuri *second - hand* efectuate de comercianți persoane impozabile, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciant, numai că aceste dispoziții vizează exclusiv comercianții persoane fizice impozabile. Cum, la data controlului, reclamantul nu era înregistrat ca persoană fizică impozabilă, în mod corect autoritatea fiscală nu a aplicat regimul special de scutire pentru TVA.

Prin decizia nr. 1541/2020, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosar nr. 171/97/2019, s-a reținut că, perioada 2011- 2015 reclamantul a achiziționat autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare această activitate economică, obținând din aceste operațiuni venituri care nu au fost declarate. S-a reținut că, reclamantul a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro în luna martie 2011, iar începând cu data de 01.05.2011 trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere al TVA. Instanța de recurs a reținut că, în ceea ce privește critica vizând neaplicarea sistemului derogatoriu de impozitare aferent bunurilor *second - hand*, reglementat

de prevederile art.152² din Legea nr.571/2003, în mod corect prima instanță a validat argumentele autorității fiscale, aplicând corect aceste dispoziții legale.

Astfel, instanța de recurs a reținut că, deși reclamantul susține că aceste prevederi nu instituie condiția ca o persoană impozabilă să fi funcționat în conformitate cu prevederile HG nr.44/2004, ci doar ca persoana de la care au fost achiziționate mărfurile să fie neimpozabilă sau scutită de TVA, aceste susțineri sunt contrare prevederilor legale de care însuși reclamantul se prevalează. Sub acest aspect, instanța de recurs a reținut că, potrivit dispozițiilor art.152 alin.4 din Legea nr. 571/2003, în vigoare la data faptelor, *o persoană impozabilă nou-înființată* poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, *dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată*, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și *nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare*, conform alin. (3).

Din interpretarea prevederilor legale, instanța de recurs a reținut că, ceea ce rezultă este faptul că, pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.152² Cod fiscal, contribuabilul trebuia să fie înregistrat ca persoană impozabilă în condițiile art.153 din Codul fiscal, respectiv să își declare veniturile realizate din activitatea economică și să emită facturi prin autofacturare, care să cuprindă informațiile enumerate de dispozițiile legale menționate mai sus. Astfel, în cazul livrării de bunuri second - hand efectuate de comercianți persoane impozabile, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciant, numai că aceste dispoziții vizează exclusiv comercianții persoane fizice impozabile. Or, la data controlului reclamantul nu era înregistrat ca persoană fizică impozabilă, astfel că în mod corect organul fiscal nu a aplicat regimul special de scutire pentru TVA.

Prin decizia nr. 725/2020, pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia în dosar nr.2165/97/2018, s-a reținut că, pentru perioada 01.10.2011 - 31.03.2016, reclamantul a achiziționat 12 autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare această activitate economică, obținând din aceste operațiuni venituri care nu au fost declarate, iar la data de 01.07.2011 o cifră de afaceri în sumă de 128.119 lei, depășind plafonul de scutire admis în cuantum de 35.000 Euro, autoritatea fiscală stabilind în mod corect că în speță sunt întrunite prevederile art.126 alin.1 din Legea nr. 571/2003.

Cu privire la sistemul derogatoriu de impozitare aferent bunurilor *second - hand*, reglementat de prevederile art.152² din Legea nr.571/2003, instanța de recurs a reținut că susținerile reclamantului că bunurile achiziționate au fost bunuri *second - hand* cărora le sunt aplicabile dispozițiile legii fiscale referitoare la regimul special de taxare nu sunt fondate și sunt contrare prevederilor legale de care însuși reclamantul se prevalează.

Curtea a reținut că, din interpretarea acestor prevederi legale, rezultă că, pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.152² Cod fiscal, contribuabilul trebuia să fie înregistrat ca persoană impozabilă în condițiile art.153 din Codul fiscal, respectiv să își declare veniturile realizate din activitatea economică, că, potrivit normei legale, regimul special de scutire este opțional, persoana impozabilă având posibilitatea aplicării regimului normal de TVA pentru livrarea bunurilor la care se referă. Astfel, Curtea a reținut că, în cazul livrării de bunuri *second - hand* efectuate de comercianți persoane impozabile, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciant, numai că aceste dispoziții vizează exclusiv comercianții persoane fizice impozabile. Cum, la data controlului reclamantul nu era înregistrat ca persoană fizică impozabilă, în mod corect organul fiscal nu a aplicat regimul special de scutire pentru TVA.

5. Jurisprudență națională relevantă.

Prin sentința nr.1657/2018 a Tribunalului Timiș, definitivă prin decizia nr. 528 din 2019 a Curții de Apel Timișoara, pronunțată în dosar nr.3902/30/2018 s-a statuat în

esență că, pentru aplicarea regimului special de taxare a TVA la marja profitului, conform art. 152² Cod fiscal, contribuabilul trebuie să facă dovada îndeplinirii condițiilor instituite de lege, prev. de alin.13 art. 152² Cod fiscal.

Câtă vreme reclamantul nu a făcut această dovadă a îndeplinirii acestor obligații, în calitate de persoană impozabilă revânzătoare nu poate pretinde aplicarea regimului special de taxare a TVA la marja profitului. Prin urmare, acestuia nu-i poate fi aplicabil decât regimul normal al taxei. În ceea ce privește vânzătorii mașinilor *second hand*, persoane fizice, s-a reținut că, acest lucru nu înseamnă neapărat că sunt și persoane neimpozabile, reclamantul fiind la rândul său persoană fizică și fiind considerat persoană impozabilă din perspectiva TVA, datorită faptului că a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire de TVA. De asemenea, câtă vreme nu s-a făcut dovada că bunurile au fost taxate conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile în statul membru de unde au fost achiziționate, nu sunt îndeplinite nici condițiile art. 126 alin.8 Cod fiscal pentru achizițiile intracomunitare de autovehicule *second hand* pentru a putea fi considerate neimpozabile în România.

Prin decizia 3733/23.11.2015, Curtea de Apel Suceava a apreciat că decizia de impunere este nelegală întrucât pentru persoanele impozabile revânzătoare care achiziționează din interiorul comunității de la persoana neimpozabilă, se aplică un regim special, regimul marjei prevăzut de art. 152 indice 2 alin. 1 litera g din Codul fiscal.

Acest regim se aplică de drept în situația reclamantului în condițiile în care aceasta achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile. Singura derogare de la acest regim este lăsată la latitudinea persoane impozabile care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, în conformitate cu art. 152 alin. 7 din Codul fiscal. În consecință, aplicarea reclamantului regimul normal de taxare, în lipsa unei manifestări exprese de voință în acest sens din partea acestuia, este nelegală, regimul aplicabil fiind era cel prevăzut de art.152 indice 2 alin. 2 Cod fiscal.

Soluția este în acord cu prevederile 311 – 316 din Directiva 2006/ 112 a Comisiei Europene, ale cărei dispoziții au fost de fapt transpuse în legislația românească.

S-a mai reținut că potrivit art. 67 din Codul de procedură fiscală în aplicare a dreptului de apreciere, organul fiscal trebuia să stabilească baza de impunere și obligația de plată aferentă, baza de impunere neputând să ignore realitatea că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli. Or, ceea ce se pretinde organului fiscal este ca estimarea cheltuielilor să aibă loc în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor, o estimare neputând avea pretenția de a corespunde realității faptice. Cum organul fiscal nu a făcut o asemenea estimare, în mod corect prima instanța a luat în considerare concluziile expertizei, stabilind venitul impozabil în raport de elementele expuse în raport, dovedite prin analiza comparativa cheltuielilor efectuate.

Prin decizia nr. 49/18.01.2021, Curtea de Apel București a apreciat că trebuie recunoscut dreptul recurentului reclamant să opteze pentru aplicarea retroactivă a regimului special de impunere. Curtea a constatat că din moment ce într-o situație precum cea în litigiu în care organele fiscale stabilesc retroactiv obligația de plată a TVA, CJUE a stabilit că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate” (C 183/14 Salomie și Oltean), nimic nu se opune ca și în ceea ce privește regimul de impunere să poată fi analizate condițiile de fond pentru aplicarea unui regim special de impunere, chiar dacă recurentul-reclamant nu a

îndeplinit condițiile de formă, întrucât nu era înregistrat în scopuri de taxă pe valoare adăugată.

6. Punctul de vedere al completului de judecată asupra chestiunii de drept sesizate:

Problema juridică care necesită lămuriri are ca premisă ipoteza în care o persoană fizică achiziționează autoturisme din spațiul comunitar de la alte persoane fizice sau juridice, în baza unor contracte de vânzare cumpărare, autoturisme pe care ulterior le revinde, de cele mai multe ori la un preț mai mare decât cel de achiziție, obținând profit în această limită.

Persoana fizică nu declară veniturile și nici nu se înregistrează ca persoană impozabilă.

Urmare a controlului fiscal se dispune înregistrarea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA, retroactiv.

În acest cadru, în opinia instanței, este esențial a se lămurii:

- dacă organul fiscal este obligat să verifice îndeplinirea condițiilor de fond pentru aplicarea regimului special având în vedere prevederile exprese ale art. 152 indice 2 alin. 2, 3, 7 din Codul fiscal, menționate mai sus, care susțin aplicarea prioritară a acestui regim cu implicații asupra masei de impozitare, sau dacă organul fiscal nu este obligat să facă nici o verificare a îndeplinirii condițiilor de fond, pe motiv că persoana verificată nu și-a înregistrat activitatea conform dispozițiilor legale și nu a devenit astfel persoană impozabilă, în sensul legii, ci poate aplica prevederile se drept comun pentru stabilirea TVA.

- dacă condițiile prevăzute de art.152² alin.13 Cod procedură fiscală, care au, fără îndoială, caracter obligatoriu, pot fi apreciate, în ipoteza înscrierii din oficiu, retroactiv, a unei persoane ca plătitor de TVA, ca fiind **condiții de formă**, pe care contribuabilul și organul fiscal ar putea să le înlocuiască cu alte probe aduse de persoana verificată, dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute de art. 152 indice 2 alin. 2, 6, 11 din Codul fiscal, condiții pe care organul fiscal are obligația a le evalua în baza documentației puse la dispoziție de persoana verificată și a informațiilor din sisteme de verificare la care are acces în calitate de autoritate fiscală.

În ceea ce privește aplicabilitatea regimului special pentru livrările de bunuri second-hand, reglementat prin dispozițiile art.152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv TVA la marja profitului, instanța apreciază că aplicarea acestui regim special este **condiționată pe fond** de dovada că vânzătorii autovehiculelor achiziționate din interiorul Comunității sunt fie *persoane neimpozabile*, fie *persoane impozabile, dar care au efectuat o livrare scutită de taxă, o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital, o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special*.

Conform mențiunilor art. 152 indice 2 alin. (11) regimul special **nu se aplică pentru:**

- a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 142 alin. (1) lit. a) și e)-g) și art. 143 alin. (1) lit. h)-m), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;

- b) livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform art. 143 alin. (2) lit. b).

Curtea apreciază că obligațiile prevăzute de art.152² alin.13 Cod procedură fiscală, și anume: „În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special **trebuie** să îndeplinească următoarele obligații: a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și art. 156²; b) să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special ”, **reprezintă condiții de formă**, condiții care pot fi substituite, în ipoteza înregistrării retroactive a unei persoane ca plătitor de TVA, prin administrarea altor probe care să demonstreze situația fiscală a contribuabilului.

În opinia instanței interpretarea contrară ar lipsi de conținut caracterul prioritar al aplicării regimului special în ipoteza persoanei pentru care s-a dispus înregistrarea retroactivă, din oficiu, ca plătitor de TVA, în urma analizării activității desfășurate, situație pe care legiuitorul nu a reglementat-o expres.

Din analiza coroborată a prevederilor alin (2), alin. (3) și alin (7), mai sus menționate, rezultă că în materia bunurilor *second hand* are prioritate regimul special de taxare, în condițiile în care alin. (7) prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare.

Se observă că legiuitorul a făcut distincție în privința regimului aplicabil între bunurile *second hand*, pe de o parte, și operele de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe de altă parte, deoarece se prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare **poate opta** pentru aplicarea regimului special **doar** pentru livrarea de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat; opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei. În plus, legiuitorul **nu** a condiționat aplicarea regimului special în discuție de efectuarea de către persoana impozabilă a vreunei notificări prealabile adresate autorității fiscale.

Cum dispoziția legală nu prevede expres interdicția de a aplica regimul special prevăzut de art. 152 indice 2 Cod fiscal în ipoteza înregistrării din oficiu a persoanei verificate ca plătitoare de TVA, nu există nici un argument juridic care să justifice aprecierea acestui regim ca fiind opțional, condiționat de înregistrarea ca persoană impozabilă.

În acest context, refuzul autorității fiscale de a verifica îndeplinirea condițiilor de fond pentru aplicarea regimului special pe motiv că persoana fizică nu au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. 1 din OUG 44/2008 sau că nu a îndeplinit obligațiile menționate în textele legale art. 152 indice 2 alin. 13 din Codul fiscal și pct.64 alin.7 din Normele Metodologice, nu are fundament juridic în condițiile în care are prioritate aplicarea regimului special, conform celor mai sus menționate.

Instanța constată că în Capitolul 12 din Codul fiscal, denumit „Regimuri speciale,, sunt reglementate următoarele regimuri speciale: regimul special de scutire pentru întreprinderile mici (art. 152), regimul special pentru agențiile de turism (152 indice 1), regimuri speciale pentru bunurile second hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități (art. 152 indice 2), regimul special pentru aurul de investiții(152 indice 3).

Normele metodologice aferente art. 152 alin 6 din Codul fiscal prevăd la punctul 62 alin. 2 litera a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, că în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda la obligarea la plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată **normal** în scopuri de taxă conform art. 153 și să efectueze înregistrarea din oficiu a acestor persoane în scopuri de taxă. Așa fiind, în cauză nu devin incidente prevederile pct.62 alin. 2 lit. a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, întrucât acestea au alt domeniu de reglementare, respectiv regimul special de scutire pentru întreprinderile mici (art. 152 Cod fiscal), distinct de cel **determinat de obiectul tranzacțiilor** ”obiecte second hand” prevăzut de art. 152 alin. 2 indice 2 din Codul fiscal care nu face trimitere de completare a reglementării cu prevederile art. 152 Cod fiscal.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE

Constată admisibilă sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la următoarea chestiune de drept:

„În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152 indice 2 alin. 2,3, 7 din Codul fiscal, regimul fiscal special, reglementat pentru operațiuni second hand de art. 152 indice 2 alin. 4, nu se aplică persoanelor fizice care nu au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. 1 din OUG 44/2008 și care au efectuat activitate economică de revânzare autoturisme second hand, atunci când înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, urmare a controlului efectuat?”

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152 indice 2 alin. 13 din Codul fiscal și pct.64 alin. 7 din Normele Metodologice, îndeplinirea obligațiilor menționate în textele legale de către persoana fizică care efectuează operațiuni economice condiționează aplicarea regimului special prevăzut de art. 152 indice 2 alin. 4 din Codul fiscal de către organul fiscal care a dispus înscrierea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA?”

Dispune înaintarea prezentei încheieri, la care se atașează următoarele înscrisuri, conforme cu originalul: cererea de chemare în judecată, întâmpinare fond, răspuns la întâmpinare fond, Sentința civilă nr. 702/CA/2020 a Tribunalului Hunedoara - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, cerere recurs, întâmpinare recurs.

Dispune suspendarea judecății, conform prevederilor art. 520 alin. 2 Cod procedură civilă.

Fără cale de atac.

Pronunțată în ședință publică azi, 9 iunie 2021.

Președinte,
(...)

Judecător,
(...)

Judecător,
(...)

Grefier,
(...)

red./tehnored. (...)
5 ex./10.09.2021

