

ROMÂNIA
TRIBUNALUL MARAMUREȘ
SECȚIA A II-A CIVILĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. 7967/100/2011

ÎNCHEIERE

Ședința publică din 17 Octombrie 2013

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE: (...) – Președintele Secției

Grefier: (...)

Pe rol fiind soluționarea acțiunii, având ca obiect contestație act administrativ fiscal, formulată de **reclamantul CABINET MEDICAL VETERINAR DR. (...)** cu sediul procedural ales la Cabinet de Avocat (...), în contradictoriu cu **pârâta DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE MARAMUREȘ (actualmente Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș)**, cu sediul în Baia Mare, Aleea Serelor, nr. 2A, județul Maramureș, și **chemata în garanție DIRECTIA SANITAR VETERINARĂ ȘI PENTRU SIGURANȚA ALIMENTELOR MARAMUREȘ**, cu sediul în Baia Mare, str. Vasile Alecsandri, nr. 66, județul Maramureș.

Se constată că dezbaterile cauzei a avut loc în ședința publică din 08.10.2013, concluziile și susținerile reprezentanților fiind consemnate în încheierea ce face parte integrantă din prezenta, pronunțarea soluției s-a amânat la data de 15.10.2013 și respectiv la data de azi când, în urma deliberării s-a pronunțat hotărârea de mai jos:

TRIBUNALUL

Deliberând asupra cauzei de față, constată următoarele:

I. Obiectul acțiunii judiciare, poziția părților și situația de fapt reținută de instanța de trimitere

1) La data de 21.09.2011 reclamantul Cabinet Medical Veterinar Dr. (...), cu sediul în (...), cu sediul procedural ales la Cabinet de Avocat (...), a înregistrat pe rolul Tribunalului Maramureș, Secția a II – a, civilă, de contencios administrativ și fiscal, o acțiune în contencios fiscal solicitând în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș (actualmente, în urma reorganizării, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca prin reprezentanta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș) următoarele:

- *anularea Deciziei nr. (...) din 17.08.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș în soluționarea contestației;*

- *desființarea în parte a raportului de inspecție fiscală nr. (...) din 17.05.2011 în ceea ce privește capitolul III „Taxa pe valoare adăugată”;*

- *ca o consecință, anularea Deciziei de impunere nr. (...) din 17.05.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Maramureș și exonerarea de la plata sumei de TVA în sumă de 64.611 lei și accesorii majorări și dobânzi la TVA în sumă de 21.174 lei, în total 85.785 lei RON;*

- *obligarea pârâtei la plata cheltuieli de judecată.*

2) *În acțiunea sa introductivă, reclamantul a arătat în esență că în perioada 2007 – 2009, serviciile medicale veterinare erau operațiuni scutite din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.*

Astfel, reclamantul a arătat că reglementarea dată prin Legea nr.343/2006, în vigoare în perioada 1.01.2007-1.01.2010, nu distingea expres care dintre categoriile de servicii medicale, umane sau veterinare, intrau sub incidența scutirii de la plata TVA, menținând pe perioada 1.01.2007-1.01.2010, incertitudinea impunerii, adică un dubiu de interpretare. Numai prin Hotărârea nr.1620 din 20.12.2009, aplicabilă de la 1.01.2010, pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a clarificat dubiul de interpretare din Codul fiscal în sensul că serviciile medicale veterinare nu sunt scutite de la plata TVA.

Având în vedere că certitudinea impunerii a survenit doar începând cu 1.01.2010 reclamantul apreciază că numai de la această dată prevederea legală își produce efecte față de contribuabil, iar nu retroactiv, astfel cum a fost practica autorităților fiscale în speța de față.

3) *Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș (în continuare organul fiscal) a depus la dosar întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii.*

În apărarea sa pârâta a arătat că principala problemă care se ridică în această cauză este aceea de a stabili care este data de la care serviciile medicale veterinare sunt operațiuni taxabile, în ceea ce privește TVA.

Prin Legea nr. 571/2003, în forma inițială s-a prevăzut explicit în art. 141 alin. 1 lit. a) scutire de la plata TVA pentru serviciile medicale veterinare efectuate în unități autorizate: „Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoare adăugată: a) spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinare, și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum spitalele, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități, cantinele organizate pe lângă aceste unități, serviciile funerare prestate de unitățile sanitare.

Prin Legea nr. 343/2006 au fost schimbate în esență dispozițiile art. 141 din Codul Fiscal, în sensul că nu mai sunt exceptate serviciile medicale veterinare. Această concluzie rezultă din comparația simplă a textului art. 141 alin. 1 lit. a din Codul Fiscal în forma inițială și ulterior modificării survenite prin Legea nr. 343/2006.

Noua formă a art. 141 alin. 1 lit. a) a devenit următoarea: „Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă: a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.”

Având în vedere noua formă a Codului Fiscal, care nu face nici o trimitere explicită la scutirea serviciilor medicale veterinare, reclamantul este obligat să plătească TVA și toate accesoriile pentru neplata acestui impozit. În realitate, legiuitorul nu a mai dorit să excepteze serviciile medicale veterinare de la plata TVA.

Pe de altă parte, trimiterea la H.G. nr. 1620/2009 și susținerea ipotezei că doar de la apariția acestui act normativ serviciile medicale veterinare ar fi taxabile în ceea ce privește TVA este greșită pentru că nu are în vedere normele și principiile generale ale interpretării actelor normative.

Astfel, în conformitate cu art. 108 alin. 2 din Constituția României, se prevede: „Hotărârile se emit pentru organizarea executării legilor”.

Prin H.G. nr. 1620/2009 s-a subliniat faptul că serviciile medicale veterinare nu mai sunt scutite de TVA, însă această situație juridică exista de la apariția Legii nr. 343/2006. Totodată, H.G. nr. 1620/2009 nu a completat în niciun fel textul legii, în sensul indicat de reclamant, pentru că o atare situație juridică este interzisă explicit de norma constituțională invocată, ci doar a explicat textul normei, în realitate Legea nr. 343/2006 fiind actul care dă naștere raportului de drept fiscal în ceea ce privește TVA.

În ceea ce privește obligația înregistrării ca plătitor de TVA și consecințele juridice ale neînregistrării reclamantului, pârâta a precizat că rezultă fără echivoc faptul că, în luna august a anului 2007 reclamantul a depășit plafonul de scutire. Având în vedere că acesta nu a înțeles să se înregistreze ca plătitor de TVA, a fost calculat TVA datorat doar pentru perioada aferentă, în conformitate cu dispozițiile legale.

4) La data de 22.03.2012 reclamantul Cabinet Medical Dr. (...) a înregistrat în dosarul din acțiunea principală o cerere de chemare în garanție împotriva Direcției Sanitar Veterinare și Pentru Siguranța Animalelor Maramureș solicitând obligarea acesteia la TVA în sumă de 64.611 lei și accesorii, majorări și dobânzi la TVA în sumă de 21.174 lei, în total 85.785 lei RON stabilite în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de

17.05.2011 prin decizia de impunere nr. (...) din 17.05.2011, în situația în care acțiunea în contencios fiscal nu va fi admisă în sensul exonerării reclamantului de la plata acestor sume.

În motivarea cererii de chemare în garanție reclamantul a precizat că nu a încasat TVA de la beneficiarul serviciilor medicale, respectiv Direcția Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Animalelor.

În cazul în care în acțiunea introductivă de instanță (purtată între reclamant și organul fiscal) Tribunalul ar aprecia că nu este exonerat de la plata TVA-ului atunci se impune ca acesta să fie plătit împreună cu accesoriile aferente de către Direcția Sanitar Veterinară și Pentru Siguranța Alimentelor Maramureș.

5) Chemata în garanție Direcția Sanitar Veterinară și Pentru Siguranța Alimentelor Maramureș a depus la data de 29.09.2012 întâmpinare prin care a arătat că cererea de chemare în garanție nu poate fi primită întrucât nu există o obligație de garanție sau despăgubiri din partea acesteia, iar pe de altă parte, a arătat că până la data de 31.12.2009 serviciile medicale veterinare intrau în categoria operațiunilor scutite de taxa pe valoare adăugată, astfel cum a fost definită prin art. 141 din Codul fiscal.

6) Situația de fapt reținută de instanța de trimitere

Reclamantul este un cabinet medical veterinar cu sediul în localitatea Vișeu de Sus, județul Maramureș, România, care în temeiul unor contracte încheiate cu o autoritate publică, respectiv Direcția Sanitar Veterinară și Pentru Siguranța Alimentelor Maramureș, a prestat diverse servicii medical – veterinare în favoarea acestei autorități în schimbul unor remunerații.

Prin decizia de impunere nr. (...)/17.05.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș – Activitatea de Inspecție Fiscală s-a stabilit pentru perioada fiscală 1.10.2007 – 31.12.2010 TVA suplimentar de plată în cuantum de 64.611 lei, precum și obligații fiscale accesorii în cuantum de 21.174 lei, în total suma de 85.785 lei.

În raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere, precum și din raportul de expertiză fiscală în cauză rezultă că reclamantul în anul fiscal 2007 a realizat venituri, din serviciile medicale veterinare prestate beneficiarei Direcția Sanitar Veterinară și Pentru Siguranța Alimentelor Maramureș în baza contractelor încheiate, peste plafonul de scutire de TVA (care era de 35.000 Euro, al cărui echivalent în lei se stabilea la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, la data aderării la UE, respectiv 119.000 lei).

II. Dispoziții legale și jurisprudențiale aplicabile

A) Dispoziții interne

A.1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, înainte de data aderării României la Uniunea Europeană, adică la data de 31.12.2006:

Art. 141 – Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării

1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

*a) spitalizarea, îngrijirile medicale, **inclusiv veterinare**, și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum și spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități, cantinele organizate pe lângă aceste unități, serviciile funerare prestate de unitățile sanitare.*

A.2. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, aduse în special prin Legea nr. 343/2006, publicată în Monitorul Oficial nr.662 din 1 august 2006, în forma în vigoare, în perioada de referință (după aderarea României la Uniunea Europeană):

Art. 141 – Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.

Art. 152 – Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită 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).

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. 2, este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de

la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Art. 153 Cod fiscal – Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125 ind. 1 alin. 2 lit. b și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere 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 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.

(6) 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.

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

Art 161 indice 2 (introdus prin Legea nr. 343/2006 în Codul fiscal, în Titlul VI. Taxa pe valoare adăugată).

Directive transpuse

Prezentul titlu transpune Directiva a 6-a, cu modificările și completările ulterioare

Art.3 Principiile fiscalității

Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

(...)

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

(...)

d) *eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore.*

A.3. *Hotărârea de Guvern nr. 44 din 22 ianuarie 2004 – Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 112 din 6 februarie 2004, în forma în vigoare în perioada 1.01.2007 – 31.12.2009.*

Norme metodologice:

24. Scutirea prevăzută la art. 141 alin. 1 lit. a din Codul fiscal:

a) se aplică pentru operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare, îngrijirile medicale, incluzând livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului, precum și furnizarea de hrană și cazare către pacienți în timpul spitalizării și îngrijiri medicale;

b) nu se aplică pentru furnizarea de medicamente, bandaje, proteze medicale și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri, care nu este efectuată în cadrul tratamentului medical sau spitalizării, cum ar fi cele efectuate de farmacii, chiar și în situația în care acestea sunt situate în incinta unui spital sau a unei clinici și/sau conduse de către acestea.

A.4. *Hotărârea de Guvern nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 112 din 6 februarie 2004, astfel cum a fost modificată prin Hotărârea de Guvern nr. 1620 din 29 decembrie 2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, , publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 31 decembrie 2009.*

Norme metodologice:

24 (1) Scutirea prevăzută la art. 141 alin. 1 lit. a din Codul fiscal:

a) se aplică pentru operațiunile care sunt strâns legale de spitalizare, îngrijirile medicale, incluzând livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului, precum și furnizarea de hrană și cazare către pacienți în timpul spitalizării și îngrijiri medicale. Totuși, scutirea nu se aplică meselor pe care spitalul le asigură contra cost vizitatorilor într-o cantină sau în alt mod și nici pentru bunurile vândute la cantina spitalului.

b) nu se aplică pentru furnizarea de medicamente, bandaje, proteze medicale și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare, care nu este efectuată în cadrul tratamentului medical sau spitalizării, cum ar fi cele efectuate de farmacii, chiar și în situația în care acestea sunt situate în incinta unui spital sau a unei clinici și/sau sunt conduse de către acestea;

c) nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul CEJ C-122/87.

B) Dreptul Uniunii Europene

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată (JOL 347, 11.12.2006, p.1) astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, publicată în Jurnalul Oficial nr. 10 din 15.01.2010, pagina 14.

Art. 132

(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții speciale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză.

Art. 273

Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Art. 287

Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor: (...)
18. România: 35.000 EUR.

C) Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene

1) Hotărârea CJUE din 24.05.1988, Comisia/ Italia, cauza 122/87

2) Hotărârea CJUE în cauza 74/74, CNTA c. Comisia

3) Hotărârea CJUE în cauza C- 381/97, Belgocodex

4) Hotărârea CJUE în cauza C – 325/85, Irlanda c. Comisia

5) Hotărârea CJUE în cauza C-161/06, Skoma – Lux sro.

D) *Tribunalul Maramureș soluționează cauza în primă instanță, hotărârea ce se va pronunța pe fond putând fi atacată cu recurs la Curtea de Apel Cluj – Secția a II- a de contencios administrativ și fiscal, care soluționează cauza în ultimă instanță.*

A fost identificată o hotărâre a Curții de Apel Cluj – Secția a II- a de contencios administrativ și fiscal care într-o speță similară a menținut actului administrativ atacat (decizia de impunere), considerând cabinetul medical veterinar ca persoană impozabilă, având obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire.

Întrucât hotărârea identificată - Decizia nr.10127/2013 pronunțată în dosarul nr.7197/100/2011 al Curții de Apel Cluj – nu a fost publicată într-o culegere de jurisprudență sau pe sit-ul Curții de Apel, instanța de trimitere va reda considerentele relevante din această hotărâre: „Serviciile medicale veterinare au fost scutite de taxa pe valoarea adăugată anterior datei de 31.12.2006, iar începând cu data de 1.01.2007 a intrat în vigoare Legea 343/2006.

Prevederile acestei legi au modificat și completat Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că pentru a fi scutite de taxa pe valoarea adăugată trebuie ca operațiunile să se încadreze în prevederile art.141 Cod fiscal. De asemenea, normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal incidente în cauză de la data de 1.01.2007 prevăd la pct.24 modalitatea în care se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.1 lit. a Cod fiscal. Chiar dacă modificările aduse pct.24 din Normele metodologice prin HG 1620 din 2009 aplicabilă de la 1.01.2010 prevăd la lit. c că scutirea nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare așa cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C 122/87, organul fiscal nu a aplicat retroactiv această normă ci, observând care operațiuni sunt scutite în mod expres de la plata taxei pe valoarea adăugată, a constatat că doar anumite servicii între care nu figurează și serviciile medicale veterinare sunt scutite de la plata TVA.

Prin urmare, Curtea va aprecia că existența unei norme de excludere expresă prin HG 1620/2009 nu semnifică că doar de la data intrării în vigoare a acestui act normativ, serviciile medicale sanitare veterinare sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, atât timp aceste operațiuni nu erau menționate ca fiind scutite de prevederile Codului fiscal și Normele metodologice de la data respectivă, ori textul legal se referea la serviciile medicale prestate către pacienți în sensul de persoane fizice și care nu fac obiectul serviciilor medicale veterinare.

Astfel, se va considera că nu există un dubiu de interpretare a normei legale și că hotărârea C 122/87 la care s-a făcut referire a Curții de Justiție a Uniunii Europene a interpretat Directiva 2006/112 a CEE în sensul arătat de organul fiscal.

Având în vedere acest aspect, Cabinetul medical veterinar avea obligația să emită facturi pentru serviciile prestate și sarcina de a se înregistra ca plătitor de TVA conform art.152 alin.6 din Codul fiscal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire”.

III Motivele care au determinat Tribunalul Maramureș, în calitate de primă instanță, să formuleze întrebările preliminare

1) Motivele primei întrebări

Tribunalul Maramureș apreciază, în lumina obiectivului declarat de paragraful 45 din preambulul Directivei 2006/112/CE (în continuare Directiva TVA), conform cu care obligațiile persoanelor impozabile este necesar să fie

armonizate pe cât posibil pentru a asigura garanțiile necesare pentru colectarea TVA într-un mod uniform în toate statele membre, că este necesar să adreseze mai întâi o întrebare preliminară referitoare la interpretarea art. 273 din Directiva TVA din perspectiva obligațiilor autorității fiscale naționale în materie de colectare de TVA și de înregistrare a persoanelor impozabile care depășesc plafonul de scutire.

Astfel, acest text lasă la latitudinea statelor membre obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului.

În schimb, Tribunalul apreciază că odată ce aceste obligații au fost stabilite de statul membru în cauză, autoritățile publice fiscale însărcinate cu colectarea TVA-ului trebuie să acționeze în timp util și cu cea mai mare coerență.

La epoca faptelor art. 153 alin.7 Cod fiscal prevedea că în cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu, iar art.152 alin.6 din Codul fiscal prevedea că persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Art. 141 alin.1 lit. a din Codul fiscal la epoca faptelor (1.01.2007 - 29.12.2009) prevedea că sunt scutite de taxă: spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.

Prin HG nr. 1620/29.12. 2009 s-au modificat Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (aprobat prin HG nr.44/2004) în sensul precizării că scutirea prevăzută la art.141 alin.1 lit. a) din Codul fiscal nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europe de Justiție în cauza C -122/87 Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Italia.

În prezenta cauză, din expertiza fiscală administrată s-a constatat că reclamantul, care a realizat activități veterinare în perioada 2007-2010 a depus declarații fiscale la organul fiscal teritorial, rezultând din acestea pentru fiecare an în parte un venit brut care depășea plafonul de scutire de TVA, care era de 35.000 de Euro la cursul comunicat de Banca Națională a României la data aderării, respectiv 119.000 lei.

Rezultă că se pune problema aplicării principiului proporționalității prin asigurarea unui just echilibru între exigențele colectării taxei și imperativele protejării dreptului contribuabilului la o impunere eficientă, fără caracter retroactiv.

2) Motivele celei de-a doua întrebări

Instanța de trimitere apreciază că în speță se pune problema și aplicării principiului securității juridice, principiu care face parte din ordinea juridică europeană.

În acest context, trebuie precizat că pentru materia fiscală asigurarea securității juridice trebuie observată cu mai mare strictețe în cazul regulilor susceptibile să producă consecințe financiare, astfel încât cei vizați de aceste reguli să cunoască precis întinderea obligațiilor impuse de asemenea reguli (afacerea C-325/85 Irlanda c. Comisia, afacerea C-255/02, Halifax și alții).

De altfel, chiar Codul fiscal consacră la art. 3 lit. b) principiul certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

Cadrul factual și legal în care se pune problema aplicării acestui principiu al Uniunii este următorul:

Autoritatea fiscală nu a înregistrat din oficiu persoana impozabilă în scopuri de TVA și nu a stabilit obligația de plată a TVA-lui în sarcina acesteia de la momentul depunerii de către persoana impozabilă a declarațiilor fiscale din care rezulta faptul depășirii plafonului de scutire, ci numai ulterior, după modificarea prin H.G. nr.1620/2009 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul că scutirea prevăzută la art.141 alin.1 lit. a) din Codul fiscal nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum reiese din hotărârea CJUE din 24.05.1988, Comisia/Italia, cauza 122/87, și pentru o perioadă anterioară respectivei modificări. În raport de măsurile adoptate de organul fiscal, instanța de trimitere observă că acestea ar putea să conducă la efecte retroactive, defavorabile persoanei impozabile.

Autoritatea fiscală a luat la cunoștință de faptul depășirii plafonului de scutire anterior modificării prin H.G. 1620/2009 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul de mai sus, prin intermediul declarațiilor fiscale depuse de persoana impozabilă.

Spre deosebire de celelalte versiuni lingvistice (spre exemplu, versiunea franceză) versiunea lingvistică română de la art.132 alin.1 lit. c) din Directiva TVA 2006/112 nu se referă la persoane în calitate de beneficiari ai serviciilor medicale.

Pe perioada anterioară intrării în vigoare a HG nr.1620/2009, hotărârea CJUE din 24.05.1988, Comisia/Italia, cauza 122/87 nu a fost publicată în versiunea în limba română în nicio modalitate oficială. Prin urmare, se pune problema dacă nepublicarea unei hotărâri relevante CJUE în limba oficială a destinatarului normei fiscale nu atrage inopozabilitatea sa (mutatis mutandis, afacerea Skoma – Lux sro, C-161/06) pe perioada de referință, în raport cu destinatarul normei fiscale.

În plus, conform informațiilor provenite de la organul fiscal, anterior apariției HG nr.1620/2009 prin care s-a modificat pct.24 alin.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, autoritatea fiscală nu a emis în raza sa de competență — din care face parte și persona impozabilă din acțiunea principală — acte administrativ fiscale prin care să constate că persoanele impozabile în calitate de cabinete medical - veterinare nu s-au înregistrat în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului de scutire la plata TVA și pe cale de consecință să stabilească obligații de plată în sarcina lor.

În concluzie, pentru instanța de trimitere ar prezenta interes ce consecințe juridice atrage omisiunea organului fiscal de a — și realiza obligația de a înregistra persoana impozabilă, din oficiu, în scopuri de TVA, de la momentul în care putea să stabilească situația fiscală a acesteia (anul 2007), iar nu după o perioadă de aproximativ 4 ani, cu ocazia unei inspecții fiscale, după publicarea normei metodologice clarificatoare, când obligațiile de plată au devenit împovărătoare.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:**

În temeiul dispozițiilor art.267 din TFUE sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

- 1) Art. 273 și art. 287 pct. 18 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că revine obligația autorității fiscale naționale de a înregistra în scopuri de TVA persoana impozabilă și de a stabili în sarcina sa obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, pentru depășirea plafonului de scutire, de la data de la care persoana impozabilă a depus declarații fiscale la autoritatea fiscală competentă din care rezulta depășirea plafonului de scutire la plata TVA ?*
- 2) În situația în care răspunsul la prima întrebare este pozitiv, principiul securității juridice se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală a stabilit în sarcina persoanei impozabile în mod retroactiv o obligație de plată a TVA-lui pentru motivul că serviciile*

medicale veterinare nu sunt scutite de la plata TVA-lui, iar plafonul de scutire a fost depășit, în condițiile în care:

- *autoritatea fiscală nu a înregistrat din oficiu persoana impozabilă în scopuri de TVA și nu a stabilit obligația de plată a TVA-lui în sarcina acesteia de la momentul depunerii de către persoana impozabilă a declarațiilor fiscale din care rezulta faptul depășirii plafonului de scutire, ci numai ulterior, după modificarea prin H.G. nr.1620/2009 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul că scutirea prevăzută la art.141 alin.1 lit. a) din Codul fiscal nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum reiese din hotărârea CJUE din 24.05.1988, Comisia/Italia, cauza 122/87, și pentru o perioadă anterioară respectivei modificări;*
- *autoritatea fiscală a luat la cunoștință de faptul depășirii plafonului de scutire anterior modificării prin H.G. 1620/2009 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul de mai sus, prin intermediul declarațiilor fiscale depuse de persoana impozabilă;*
- *anterior apariției HG nr.1620/2009 autoritatea fiscală nu a emis în raza sa de competență — din care face parte și persoana impozabilă din acțiunea principală — acte administrativ fiscale prin care să constate că persoanele impozabile în calitate de cabinete medical - veterinare nu s-au înregistrat în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului de scutire la plata TVA și pe cale de consecință să stabilească obligații de plată în sarcina lor;*
- *pe perioada anterioară adoptării și intrării în vigoare a HG nr.1620/2009, hotărârea CJUE din 24.05.1988, Comisia/Italia, cauza 122/87 nu a fost publicată în versiunea în limba română în nicio modalitate?*

Suspendă judecarea cauzei până la pronunțarea de Curtea de Justiția a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Pronunțată în ședință publică, azi, 17.10.2013.

PREȘEDINTE,

(...)

GREFIER,

(...)