

C.P.

ROMANIA  
CURTEA DE APEL TARGU MURES  
SECTIA A II-A CIVILA, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL  
Dosar nr. / /2010

DECIZIA NR. /R

Ședința publică din 5 octombrie 2012

Completul compus din:

PREȘEDINTE

Judecător

Judecător

Grefier

Pe rol pronunțarea asupra recursului declarat de **D.G.F.P. MUREȘ -ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE TÂRGU MUREȘ** cu sediul în Târgu Mureș, str. Gheorghe Doja nr. 1-3, jud. Mureș, împotriva Sentinței nr. /13.05.2011 pronunțate de Tribunalul Mureș în dosarul nr. / /2010.

În lipsa părților.

S-a făcut referatul de către grefier, după care:

Mersul dezbaterilor și susținerile asupra recursului sunt cuprinse în încheierea de ședință din data de 28 septembrie 2012, dată la care s-a amânat pronunțarea pentru termenul de azi, 5 octombrie 2012, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre.

**CURTEA DE APEL,**

deliberând asupra recursului de față, constată că prin Sentința nr. din 13.5.2011 pronunțată de Tribunalul Mureș- Secția contencios administrativ și fiscal s-a admis acțiunea formulată de reclamantul

în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ, și în consecință, s-a anulat Decizia nr. /29.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 29.01.2010 precum și Decizia nr. /22.07.2010 privind soluționarea

*[Handwritten signature and stamp]*

contestației, ca nelegale, pârâta fiind obligată să plătească reclamantului suma de ..... lei, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, Tribunalul a reținut că prin Decizia nr. .... /22.07.2010 emisă de către pârâta DGFP Mureș s-a decis, în ceea ce privește suma de ..... lei reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente TVA, în sensul respingerii ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei nr. .... /29.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 29.01.2010.

Prima instanță a constatat că în adoptarea acestei soluții s-a reținut faptul că în urma inspecției fiscale dispuse prin Decizia nr. .... /28.12.2009 a Biroului Soluționare Contestații din cadrul DGFP Mureș, după desființarea Deciziei de impunere nr. .... /30.09.2009, organele de specialitate ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Mureș, au întocmit raportul de inspecție fiscală nr. .... /29.01.2010 și Decizia de impunere nr. .... /29.01.2010, constatând în conformitate cu prevederile art. 141 alin. 1 litera a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile începând cu data de 01.01.2007, că activitatea desfășurată de reclamant „activități veterinare” – cod CAEN 7500 este taxabilă din punct de vedere al TVA.

S-a observat că organele de control au reținut că potrivit documentelor contabile puse la dispoziție, reclamantul a depășit plafonul prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru regimul special de scutire, în cursul lunii octombrie 2007 și a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA cu întârziere, în data de 23.09.2006, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.10.2009, încălcând astfel prevederile art. 152 alin. 6 și art. 153 alin. 1 litera b din același act normativ, potrivit cărora avea obligația ca până la data de 10.11.2007 să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru a deveni plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2007. S-a mai constatat că organele de inspecție fiscală au reținut că prin Decizia de impunere nr. .... /30.09.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .... /30.09.2009, în mod eronat a fost stabilită în sarcina contribuabilului TVA suplimentară aferentă perioadei 01.12.2007-30.06.2008 întrucât această perioadă a mai fost supusă inspecției fiscale în urma căreia a fost întocmită Decizia de impunere nr. .... /29.01.2010 și nu au fost identificate date suplimentare care ..... au fost cunoscute organelor de inspecție fiscală inițială, fiind în

CCP  
CUR  
RE  
ADENI

consecință emisă Decizia de impunere nr. 1/29.01.2010 prin care a fost stabilită în sarcina reclamantului TVA suplimentară de plată în sumă de 1.100 lei pentru perioada iulie 2008-septembrie 2009 iar pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de 1.100 lei.

Examinând în drept acțiunea, tribunalul a apreciat că dispozițiile Codului fiscal – art. 141 alin. 1 litera a – aplicabile în perioada 1 ianuarie 2007 – 1 ianuarie 2010, stabilesc categoriile de servicii scutite de TVA având în vedere totalitatea operațiunilor de îngrijiri medicale, desfășurate de unități autorizate, indiferent de forma de organizare, inclusiv cele desfășurate în dispensare, cabinete sau alte centre de îngrijire medicală. S-a reținut că Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile în aceeași perioadă, stabilesc în mod expres care sunt operațiunile ce nu intră în sfera de aplicare a scutirii, fără a include între acestea și serviciile veterinare.

Instanța a apreciat că textele de lege incidente în cauză trebuie interpretate în ansamblul dispozițiilor lor, având în vedere atât principiul potrivit căruia unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem, iar excepțiile sunt întotdeauna prevăzute în mod expres, ele neputând fi extinse prin analogie și interpretări extensive, cu atât mai mult cu cât în cazul de față legiuitorul a înțeles să arate care sunt excepțiile de la scutire fără a include între acestea și serviciul prestat de către reclamant. Potrivit raționamentului primei instanțe, atunci când legiuitorul a vrut să prevadă faptul că această scutire nu se aplică serviciilor medicale veterinare a făcut-o expres, astfel cum rezultă din prevederile art. 139 punctul 23 din HG 1620/29.12.2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 31 decembrie 2009.

Instanța a concluzionat că pentru perioada supusă analizei în speță, serviciile medicale veterinare au beneficiat de scutirea prevăzută la art. 141 alin. 1 litera a din Codul Fiscal, în vigoare la acea dată, nefiind taxabile din punct de vedere al TVA.

Împotriva sus-menționatei sentințe **a declarat recurs** pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, solicitând modificarea în tot a hotărârii atacate și respingerea acțiunii formulate de reclamant.



Handwritten signature and initials, possibly 'A. Cef' and 'R'.

În susținerea recursului s-a arătat că soluția primei instanțe este rezultatul greșitei aplicări a legii, în sensul art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, fiind ignorate în totalitate argumentele recurenteii. S-a opinat că din 1.1.2007 dispozițiile art. 141 alin. 1 lit. a au fost omise în mod deliberat de către legiuitor activitățile sanitar-veterinare, care până la acel moment figurau printre operațiunile scutite de taxă. S-a subliniat că interpretarea în acest sens este confirmată și de pct. 24 alin. 1 lit. c din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, text care enunță că scutirea nu vizează și serviciile medicale veterinare.

Recurenta a arătat că prin Decizia anulată de prima instanță s-a constatat în mod corect aplicabilitatea prevederilor art. 152 alin. 1 și alin. 6, art. 153 Cod fiscal și pct. 62 alin. 2 lit. b din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, întrucât reclamantul a depășit plafonul de 35000 euro în luna octombrie 2007, astfel că avea obligația să se înregistreze în scopuri TVA pentru a deveni plătitor începând cu 1.12.2007, și nu 23.9.2009, astfel cum a procedat. S-a argumentat că nu prezintă relevanță că ulterior datei de 1.12.2007 nu s-a depășit plafonul TVA, întrucât potrivit art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003, dacă persoana impozabilă care a depășit plafonul nu solicită sau solicită cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, iar potrivit art. 152 alin. 7 Cod fiscal, după atingerea plafonului de scutire nu se mai poate reveni la regimul special de scutire.

Recurenta a mai apreciat că interpretarea dată de reclamant situației de fapt nu este conformă cu realitatea, iar susținerea reclamantului potrivit căreia la stabilirea TVA datorată a fost avută în vedere Decizia de impunere nr. /30.09.2009 care a fost desființată prin Decizia nr. /28.12.2009 este eronată, deoarece prin actul arătat s-a stabilit TVA pentru perioada decembrie 2007-iunie 2008, astfel că această perioadă nu mai putea fi supusă inspecției fiscale.

Prin **întâmpinarea** formulată (f. 10-15), intimatul a solicitat, în principal, anularea recursului ca nemotivat, iar, în subsidiar, respingerea recursului ca neîntemeiat și obligarea recurenteii la plata cheltuielilor de judecată.

10/10  
EAG

Pe fondul cauzei s-a argumentat că perioada pe care recurenta trebuia să o verifice este plasată în anul 2008, mai precis din 1.7.2008, și nu în cursul anului 2007, iar anterior acestei date s-a constatat de organele de control ale recurenteii că activitățile desfășurate de reclamant nu se încadrează între cele taxabile din punct de vedere al TVA. Cu privire la interpretarea art. 141 alin. 1 lit. a Cod fiscal, s-a arătat că sunt corecte concluziile primei instanțe, activitatea desfășurată de reclamant nefiind inclusă în rândul activităților exceptate de la scutire până la modificarea în anul 2010 a Codului fiscal. Intimatul a arătat că recurenta indică pe larg texte de lege a căror aplicabilitate nu a fost contestată niciun moment, nefiind pusă la îndoială posibilitatea organelor fiscale de a solicita plata TVA și pe o perioadă anterioară datei efectuării controlului fiscal. Nici dispozițiile art. 152 alin. 7 Cod fiscal ori susținerile recurenteii cu privire la motivul anulării Deciziei nr.

/30.9.2009 nu sunt relevante, având în vedere că prin Decizia nr. /2008 s-a stabilit că nu se impunea înregistrarea reclamantului ca plătitor TVA în anul 2007, indiferent de cifra de afaceri pe care o înregistra.

Examinând **actele și lucrările dosarului** din perspectiva criticilor de recurs formulate și a dispozițiilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Curtea găsește întemeiat recursul pentru considerentele care urmează.

Curtea observă că prima instanță a reținut că interpretarea dată de organul fiscal prevederilor art. 141 alin.1 lit. a din Legea nr. 571/2003 este eronată, apreciind că textul în discuție trebuie interpretat „în ansamblul dispozițiilor sale”, ținându-se cont de principiul potrivit căruia unde legea distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă și de faptul că excepțiile sunt prevăzute expres, neputând fi extinse prin analogie ori prin interpretări extensive, „cu atât mai mult cu cât în cazul de față legiuitorul a înțeles să arate care sunt excepțiile de la scutire fără a include între acestea și serviciul prestat de către reclamant”.

Analizând raționamentul primei instanțe, Curtea reține mai întâi că prin textul examinat, în forma în vigoare la emiterii Deciziei a cărei anulare se solicită, s-au prevăzut operațiunile de interes general care au fost scutite de plata TVA-ului, după cum urmează: „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 interpretarea dată de organul fiscal, în sensul că nu intră în domeniul de aplicare a textului legal și activitățile sanitar-veterinare, nu se încalcă principiul de interpretare *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, din moment ce nu se face o diferențiere nepermisă de articolul analizat, ci se constată, că norma care arată excepțiile de la plata taxei, nu include și activitățile sanitar-veterinare. Pentru interpretarea textului legal cel mai relevant criteriu este dat de principiul de interpretare istorică: dacă inițial art. 141 alin. 1 lit. a din Codul fiscal prevedea expres că sunt scutite de plata taxei „spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinară (...)”, după modificarea legislativă intervenită prin Legea nr. 163/2005, intrată în vigoare din 1.1.2007, s-a renunțat la sintagma „inclusiv veterinară”, aspect care relevă intenția legiuitorului de a sustrage activitățile veterinare din sfera operațiunilor netaxabile.

Fiind vorba de un text care reglementează excepții de la regulă, cele stabilite sunt de strictă interpretare, astfel că (re)inclusiunea de către interpret a activităților veterinare în sfera îngrijirilor medicale reprezintă o lărgire a sensului noțiunilor folosite de legiuitor și echivalează cu o nesocotire tocmai a principiilor avute în vedere de judecătorul de fond la pronunțarea soluției.

Faptul că prin Normele metodologice sunt stabilite expres operațiunile care nu intră în sfera de aplicare a scutirii nu poate sprijini apărarea reclamantului, deoarece excepțiile din Norme sunt derogări de la cele stabilite prin art. 141 alin. 1 lit. a, raportându-se așadar la operațiunile acolo cuprinse, printre care, de la 1.1.2010 nu se regăsesc și activitățile veterinare.

Curtea reține astfel că obligația de plată a TVA-ului există și în cazul activităților veterinare în măsura în care se depășește plafonul de 35.000 euro prevăzut de art. 152 alin. 1 din Codul fiscal. Reclamantul nu a contestat depășirea în luna octombrie 2007 a pragului arătat susținând doar că inspecția fiscală nu se putea întinde și asupra acestei perioade, câtă vreme prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit, pentru perioada 1.1.2005-30.6.2008,

100  
CUR. E.A.P.A.V.

că reclamantul nu se află în vreuna din situațiile care ar impune înregistrarea sa ca plătitor TVA.

Nu pot fi primite obiecțiunile reclamantului, din moment ce verificarea consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. /29.1.2010 și obligațiile fiscale suplimentare individualizate prin Decizia de impunere nr. /29.1.2010 privesc perioada 1.7.2008-30.9.2009. Trebuie în același timp observat că prevederile art. 152 alin. 6 Cod fiscal, în forma în vigoare în perioada relevantă, stabileau o obligație cu caracter continuu, în vederea înregistrării în scopuri de TVA, în cazul atingerii sau depășirii plafonului. Dispozițiile art. 105 alin. 2 din Codul de procedură fiscală permit reverificarea unei anumite taxe și perioade de impozitare, în măsura în care apar date suplimentare necunoscute inspectoșilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora. După cum reiese din pct. 102.4 din Normele metodologice de aplicare ale Codului de procedură fiscală, aprobate prin HG nr. 1050/2004, prin date suplimentare se înțelege, printre altele, și informațiile obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior. Or, în cauză, sursa acestor date suplimentare a constituit-o solicitarea persoanei impozabile privind înregistrarea în scopuri de TVA, prin depunerea declarației 070 în data de 23.9.2009. Declarația făcută a constituit baza legală a reverificărilor, în temeiul textelor arătate inspecția fiscală având îndreptățirea să stabilească corectitudinea solicitării de înregistrare în scopuri TVA, în măsura în care verificările nu se extind asupra unei obligații fiscale și perioade deja controlate. Cum aceste limitări cumulative nu sunt îndeplinite în speță, Decizia de impunere nr. /29.1.2010 vizând perioada 1.7.2008-30.9.2009, nu poate fi primită nesocotirea prevederilor art. 105 alin. 3 Cod procedură fiscală, apărare invocată de intimata-reclamantă.

În fine nu poate fi reținută nici apărarea intimatului-reclamant privind nulitatea Decizia de impunere nr. /29.1.2010 decurgând din împrejurarea că este fundamentată pe constatări cuprinse într-o decizie (nr. /2009) anulată, din moment ce actul fiscal contestat a fost emis în baza celor reținute în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. /29.1.2010,

Pentru aceste considerente, ținând cont de art. 152 alin. 1 și alin. 6, art. 153 Cod fiscal și pct. 62 alin. 2 lit. b din Normele



metodologice de aplicare a Codului fiscal, în temeiul art. 312 alin. 1-2 și alin. 3 teza întâi Cod procedură civilă, recursul dedus judecății va fi admis, urmând a se dispune modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii în contencios administrativ exercitate de reclamantul

**PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII,  
DECIDE:**

Admite recursul declarat de pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE MUREȘ, cu sediul în Târgu Mureș, str. Gheorghe Doja nr. 1-3, jud. Mureș, împotriva Sentinței nr. /13.05.2011 pronunțate de Tribunalul Mureș în dosarul nr. /102/2010.

Modifică în tot sentința atacată, în sensul respingerii acțiunii în contencios administrativ exercitate de reclamantul , cu sediul în , str. , nr. , jud. , în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE MUREȘ, cu sediul în Tg. Mureș, str. Gh. Doja, nr.1-3, jud. Mureș, având ca obiect anularea Deciziei nr. /29.01.2010, a RIF nr. /29.1.2010 și a Deciziei nr. /22.07.2010, acte emise de pârâtă.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 5.10.2012.



Președinte,

Judecător,

Judecător,

Grefier,