



DECIZIA nr...../30.04.2013
privind soluționarea contestației depusă de
persoana fizică, din localitatea Tg.Mureș, str....., nr..., ap..., jud.Mureș,
înregistrată sub nr...../14.02.201

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către, din localitatea Tg.Mureș, str. ..., nr..., ap..., jud.Mureș, asupra contestației înregistrată sub nr./14.02.2013, formulată împotriva Deciziei de impunere nr./31.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./31.01.2013, comunicate petentei la data de 05.02.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin prezenta cale administrativă de atac petenta contestă Decizia de impunere nr./31.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./31.01.2013, invocând următoarele:

- petenta consideră că sumele stabilite în sarcina acesteia cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, respectiv accesorii sunt nelegale și netemeinice, acestea fiind stabilite în mod eronat de către inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P. Mureș, deoarece

a prestat servicii pentru care conform dispozițiilor Codului fiscal în vigoare la data prestării nu se datorează această taxă;

- inspectorii fiscali, cu ocazia controlului efectuat, au constatat că, în cursul anului 2007, petenta a prestat servicii de consultanță pe probleme medicale și servicii de codificare medicală (DRG), respectiv faptul că această activitate nu s-ar încadra în prevederile art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la operațiunile scutite de TVA;

- totodată, inspectorii fiscali au apreciat că petenta ar fi depășit la finele anului 2007 plafonul de scutire în sumă de 119.000 lei (echivalent a 35.000 euro), sumă care constituie plafonul în funcție de care se aplică regimul special de scutire a taxei pe valoare adăugată;

- interpretând dispozițiile legale în mod cu totul subiectiv și unilateral, inspectorii fiscali au considerat că petenta ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până cel târziu la data de 10.12.2007 și astfel să devină plătitoare de TVA începând cu prima zi a lunii următoare celei în care trebuia solicitată înregistrarea, respectiv 01.01.2008, iar pe baza acestui raționament cu totul eronat, s-a procedat la calcularea taxei pe valoare adăugată pe care petenta ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoare adăugată;

- concluziile inspecției fiscale, precum și sumele stabilite în sarcina petentei nu corespund realității, aceasta neputând fi obligată să plătească TVA aferentă unor activități pentru care dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare la data prestării acestora prevedeau un regim special de scutire;

- cu privire la consultanța în probleme medicale este evident și fără nici un dubiu că este o operațiune strâns legată de activitatea medicală;

- codificarea medicală (drg) este o activitate medicală complexă, cu reguli și sisteme stricte, pe care codificatorii trebuie să le cunoască foarte bine;

- codificarea este procesul de atribuirea de coduri numerice standardizate la foile de observație medicală - diagramele pacienților, aceste informații codificate fiind folosite pentru a se asigura că societățile de asigurări, organizațiile guvernamentale și pacienții deopotrivă pot primi datele corecte cu privire la serviciile medicale efectuate, procesul de codificare medicală necesitând o atenție la detalii și pregătire medicală adecvată pentru a asigura acuratețea înregistrărilor efectuate;

- prestările de servicii de codificare medicală nu sunt purtătoare de TVA deoarece codificarea medicală este considerată ca parte a activității medicale;

- codificarea medicală este materie de învățământ obligatorie la facultatea de medicină în anul IV, la disciplina „Sănătate publică”;

- codificarea medicală este inclusă în bibliografia examenului de rezidențiat, aprobat prin ordin al ministrului sănătății;

- în tot sistemul sanitar, indiferent dacă vorbim de medicină de familie, sau medicină de specialitate în ambulatoriu sau în spital, medicii, ca și finalizare al actului medical au obligația să codifice bolile pacienților, această activitate fiind obligatorie și

nu facultativă și este reglementată prin multiple acte normative emise de Ministerul Sănătății și CNAS;

- fiecare unitate sanitară este obligată, potrivit dispozițiilor legale, la codificarea și raportarea fiecărui pacient tratat, această activitate putând fi realizată doar de medici și fiind astfel în mod indubitabil o activitate medicală;

- mai multe spitale au medici angajați special pentru această activitate, iar spitalele care nu au personal propriu angajat sau cel existent nu face față la volumul și complexitatea activității, apelează la furnizori externi;

- în codul fiscal în vigoare pe anii 2007, 2008, 2009 și 2010, nu exista nicio precizare, prin care codificarea medicală nu ar fi asimilată activității medicale;

- petenta invocă prevederile Ordinului Ministerului Sănătății Publice nr. 1782 din 28 decembrie 2006 privind înregistrarea și raportarea statistică a pacienților care primesc servicii medicale în regim de spitalizare continuă și spitalizare de zi;

- o simplă analiză a reglementărilor legale și a stării de fapt mai sus expuse duce în mod indubitabil la concluzia că, pentru activitățile de codificare medicală prestate în cursul anilor 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011 nu datorează TVA;

- constatările organului de control sunt contrare principiilor de ordine publică din legislația fiscală națională și internațională;

- petenta susține că pentru anul 2007 a depus declarația 200 și a declarat un venit brut în valoare totală de lei, iar organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală au analizat declarația și au emis decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoane fizice pe anul 2007, decizia de impunere fiind întocmită, verificată și aprobată de către organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

- totodată, petenta susține că dacă din punctul de vedere al Agenției Naționale de Administrare Fiscală ar fi depășit plafonul de scutire în sumă de 119.000 lei (echivalent a 35.000 euro), sumă care constituie plafonul în funcție de care se aplică regimul special de scutire a taxei pe valoare adăugată în anul 2007 și nu se aplică scutirea de taxă prevăzută la art. 141 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, atunci trebuia să fie obligată să se înregistreze ca plătitor de TVA din oficiu, regula fiind că în situația în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu solicită înregistrarea, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă din oficiu și vor declanșa inspecția fiscală pentru determinarea situației fiscale a contribuabilului;

- organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală au considerat că pentru activitățile prestate contribuabilul nu trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, nefiind notificat în acest sens;

- constatările organului de control încalcă principiul certitudinii impunerii pentru "creanța fiscală pretinsă de către autorități", așa cum CJUE l-a luat în considerare în cauza C-132/06, comisia comunităților europene împotriva republicii italiene punctele 38 și 39;

-constatăriile organului de control nu sunt în concordanță cu principiul certitudinii impunerii coroborat cu principiul statului de drept și egalității în fața legii;

- principiul certitudinii impunerii prevede că sumele de plată și termenele să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor;

-certitudinea impunerii se realizează 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 urmării și înțelege în timp sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

- este inechitabil, injust și contrar normelor și principiilor legale din domeniul fiscal ca efectul obligatoriu al deciziilor de impunere să fie modificată în mod retroactiv prin constatările unui organ de control;

- petenta consideră constatările organului de control contrare atât normelor legale în vigoare la data prestării serviciilor cât și principiilor de ordine publica din legislația fiscală națională și internațională, fiind inechitabile și injuste.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la Lorenzovici Anna -Tunde, având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale, vizând taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr./31.01.2013 și Decizia de impunere nr./31.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

În perioada 2007-2010, **persoana fizică, din localitatea Tg.Mureș, str., nr....., ap....., jud.Mureș** a prestat către S.C.... Audit S.A., S.C. S.R.L și S.C. S.R.L servicii de codificare medicală tip DRG, în valoare totală de lei, activitate care nu se încadrează în prevederile art.141 "*Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*" alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării efectuate a rezultat că, persoana fizică din localitatea Tg.Mureș, str., nr....., ap....., jud.Mureș, a depășit la finele lunii decembrie 2007 plafonul prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru regimul special de scutire (35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării României la Uniunea Europeană, adică echivalentul a 119.000 lei).

În baza prevederilor art.152 alin.(6) și art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, contribuabilul avea obligația ca până la data de 10.01.2008 să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu data de 01.02.2008, însă societatea nu a solicitat nici până la data controlului înregistrarea în scopuri de T.V.A.

Prin urmare, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cu ocazia inspecției fiscale în sarcina contribuabilului a fost stabilită **T.V.A. suplimentară de plată în sumă de lei**, pentru perioada februarie 2008 - iunie 2010 (modul de determinare al acesteia fiind prezentat în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală).

Pentru neplata la termen a T.V.A. stabilită suplimentar au fost calculate **majorări de întârziere/dobânzi în sumă de lei**, și **penalități de întârziere în sumă de lei**, potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se învinuiesc următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorările de întârziere aferente în sumă de lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestății este investită să se pronunțe dacă, pentru operațiunile efectuate în perioada verificată, constând în servicii de codificare medicală tip DRG (sistemul de clasificare în grupe de diagnostice), persoana fizică, din localitatea Tg.Mureș, str., nr...., ap....., jud.Mureș, datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care aceste servicii nu sunt scutite de T.V.A. în conformitate cu prevederile art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, iar societatea a depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, fără a se înregistra ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, și fără a colecta, evidenția și vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată

În fapt, cu ocazia controlului organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2007-2010, **persoana fizică, din localitatea Tg.Mureș, str., nr...., ap....., jud.Mureș** a prestat către S.C. S.A., S.C. ... S.R.L și S.C. S.R.L servicii de codificare medicală tip DRG, în valoare totală de lei, activitate care nu se încadrează în prevederile art.141 "Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării" alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, depășind la finele lunii decembrie 2007 plafonul prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru regimul special de scutire (35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării României la Uniunea Europeană, adică echivalentul a 119.000 lei) fără a solicita - în conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 - înregistrarea în scopuri de T.V.A., în termen de

zece zile de la data atingerii sau depășirii plafonului (în speță până la data de 10.01.2008), pentru a deveni plătitoare de T.V.A. începând cu data de 01.02.2008.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, persoana fizică verificată nu a solicitat nici până la data controlului înregistrarea în scopuri de T.V.A.

Prin urmare, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cu ocazia inspecției fiscale în sarcina contribuabilului a fost stabilită **T.V.A. suplimentară de plată în sumă de lei**, pentru perioada februarie 2008 - iunie 2010 (modul de determinare al acesteia fiind prezentat în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală).

Pentru neplata la termen a T.V.A. stabilită suplimentar au fost calculate **majorări de întârziere/dobânzi aferente în sumă de lei**, și **penalități de întârziere în sumă de lei**, potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, nu poate fi obligată să plătească T.V.A. aferent unor servicii pentru care dispozițiile art.141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederile pct.24 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare la data prestării acestora, prevedeau un regim special de scutire.

În susținerea acestei afirmații petenta invocă următoarele:

- consideră că sumele stabilite în sarcina acesteia cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, respectiv accesorii sunt nelegale și netemeinice, acestea fiind stabilite în mod eronat de către inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P. Mureș, deoarece a prestat servicii pentru care conform dispozițiilor Codului fiscal în vigoare la data prestării nu se datorează această taxă;

- inspectorii fiscali, cu ocazia controlului efectuat, au constatat că, în cursul anului 2007, petenta a prestat servicii de consultanță pe probleme medicale și servicii de codificare medicală (DRG), respectiv faptul că această activitate nu s-ar încadra în prevederile art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la operațiunile scutite de TV A;

- totodată, inspectorii fiscali au apreciat că petenta ar fi depășit la finele anului 2007 plafonul de scutire în sumă de 119.000 lei (echivalent a 35.000 euro), sumă care constituie plafonul în funcție de care se aplică regimul special de scutire a taxei pe valoare adăugată;

- interpretând dispozițiile legale în mod cu totul subiectiv și unilateral, inspectorii fiscali au considerat că petenta ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până cel târziu la data de 10.12.2007 și astfel să devină plătitoare de TVA începând cu prima zi a lunii următoare celei în care trebuia solicitată înregistrarea, respectiv 01.01.2008, iar pe baza acestui raționament cu totul eronat, s-a procedat la calcularea taxei pe valoare adăugată pe care petenta a ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoare adăugată;

- concluziile inspecției fiscale, precum și sumele stabilite în sarcina petentei nu corespund realității, aceasta neputând fi obligată să plătească TVA aferentă unor activități pentru care dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare la data prestării acestora prevedeau un regim special de scutire;

- cu privire la consultanța în probleme medicale este evident și fără nici un dubiu că este o operațiune strâns legată de activitatea medicală;

- codificarea medicală (drg) este o activitate medicală complexă, cu reguli și sisteme stricte, pe care codificatorii trebuie să le cunoască foarte bine;

- codificarea este procesul de atribuirea de coduri numerice standardizate la foile de observație medicală - diagramele pacienților, aceste informații codificate fiind folosite pentru a se asigura că societățile de asigurări, organizațiile guvernamentale și pacienții deopotrivă pot primi datele corecte cu privire la serviciile medicale efectuate, procesul de codificare medicală necesitând o atenție la detalii și pregătire medicală adecvată pentru a asigura acuratețea înregistrărilor efectuate;

- prestările de servicii de codificare medicală nu sunt purtătoare de TVA deoarece codificarea medicală este considerată ca parte a activității medicale;

- codificarea medicală este materie de învățământ obligatorie la facultatea de medicină în anul IV, la disciplina „Sănătate publică”;

- codificarea medicală este inclusă în bibliografia examenului de rezidențiat, aprobat prin ordin al ministrului sănătății;

- în tot sistemul sanitar, indiferent dacă vorbim de medicină de familie, sau medicină de specialitate în ambulatoriu sau în spital, medicii, ca și finalizare al actului medical au obligația să codifice bolile pacienților, această activitate fiind obligatorie și nu facultativă și este reglementată prin multiple acte normative emise de Ministerul Sănătății și CNAS;

- fiecare unitate sanitară este obligată, potrivit dispozițiilor legale, la codificarea și raportarea fiecărui pacient tratat, această activitate putând fi realizată doar de medici și fiind astfel în mod indubitabil o activitate medicală;

- mai multe spitale au medici angajați special pentru această activitate, iar spitalele care nu au personal propriu angajat sau cel existent nu face față la volumul și complexitatea activității, apelează la furnizori externi;

-în codul fiscal în vigoare pe anii 2007, 2008, 2009 și 2010, nu exista nicio precizare, prin care codificarea medicală nu ar fi asimilată activității medicale;

-petenta invocă prevederile Ordinul Ministerului Sănătății Publice nr. 1782 din 28 decembrie 2006 privind înregistrarea și raportarea statistică a pacienților care primesc servicii medicale în regim de spitalizare continuă și spitalizare de zi;

- o simplă analiză a reglementărilor legale și a stării de fapt mai sus expuse duce în mod indubitabil la concluzia că, pentru activitățile de codificare medicală prestate în cursul anilor 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011 nu datorează TVA;

- constatările organului de control sunt contrare principiilor de ordine publică din legislația fiscală națională și internațională;

- petenta susține că pentru anul 2007 a depus declarația 200 și a declarat un venit brut în valoare totală de lei, iar organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală au analizat declarația și au emis decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoane fizice pe anul 2007, decizia de impunere fiind întocmită, verificată și aprobată de către organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

- totodată, petenta susține că dacă din punctul de vedere al Agenției Naționale de Administrare Fiscală ar fi depășit plafonul de scutire în sumă de 119.000 lei (echivalent a 35.000 euro), sumă care constituie plafonul în funcție de care se aplică regimul special de scutire a taxei pe valoare adăugată în anul 2007 și nu se aplică scutirea de taxă prevăzută la art. 141 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, atunci trebuia să fie obligată să se înregistreze ca plătitor de TVA din oficiu, regula fiind că în situația în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu solicită înregistrarea, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă din oficiu și vor declanșa inspecția fiscală pentru determinarea situației fiscale a contribuabilului;

- organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală au considerat că pentru activitățile prestate contribuabilul nu trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, nefiind notificat în acest sens;

- constatările organului de control încalcă principiul certitudinii impunerii pentru "creanța fiscală pretinsă de către autorități", așa cum CJUE l-a luat în considerare în cauza C-132/06, comisia comunităților europene împotriva republicii italiene punctele 38 și 39;

-constatările organului de control nu sunt în concordanță cu principiul certitudinii impunerii coroborat cu principiul statului de drept și egalității în fața legii;

- principiul certitudinii impunerii prevede că sumele de plată și termenele să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor;

-certitudinea impunerii se realizează 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 urmării și înțelege în timp sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

- este inechitabil, injust și contrar normelor și principiilor legale din domeniul fiscal ca efectul obligatoriu al deciziilor de impunere să fie modificată în mod retroactiv prin constatările unui organ de control;

- petenta consideră constatările organului de control contrare atât normelor legale în vigoare la data prestării serviciilor cât și principiilor de ordine publică din legislația fiscală națională și internațională, fiind inechitabile și injuste.

În drept, prevederile art.141 "*Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*" alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente în perioada supusă verificării, stipulează că "**(I) 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".

În aplicarea prevederilor art.141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.24 alin.(1) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare până la data de 31 ianuarie 2012, stipulează faptul că:

"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 îngrijirii medicale [...]"

Totodată, așa cum se prevede la pct.24 alin.(1) lit.b) din normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, scutirea prevăzută la art. 141 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal *"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".*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale anterior citate, **sunt scutite de taxă pe valoare adăugată** spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități 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 îngrijirii medicale, **scutirea neaplicându-se 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.**

Începând cu data de 31 ianuarie 2012, prin intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.50/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, au fost aduse unele clarificări privind regimul de TVA aplicabil operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pct.24 din normele metodologice date în aplicarea art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal are următorul cuprins:

"24. (1) Scutirea prevăzută la [art. 141](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se aplică pentru:

a) serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate prevăzute la [art. 141](#) alin. (1) lit. a) din

Codul fiscal. Se cuprind în sfera de aplicare a acestei scutiri inclusiv servicii precum: efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare, prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor viruși, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asiguraților, certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători;

b) 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 pacienților în timpul spitalizării și îngrijirii medicale, desfășurate de unitățile autorizate prevăzute la [art. 141](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. 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.

(2) Scutirea prevăzută la [art. 141](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu se aplică pentru:

a) serviciile care nu au ca scop principal îngrijirea medicală, respectiv protejarea, menținerea sau refacerea sănătății, ci mai degrabă furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum sunt: eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane, destinate utilizării în scopul acordării dreptului la o pensie, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind stabilirea răspunderii în cazurile de vătămare corporală, precum și examinările medicale efectuate în acest scop, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind respectarea normelor de medicina muncii, în vederea soluționării unor litigii, precum și efectuarea de examinări medicale în acest scop, pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale".

Astfel, potrivit prevederilor pct.24 din normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificate și completate prin Hotărârea Guvernului nr.50/2012 - incidente din data de 31 ianuarie 2012, pentru serviciile care nu au ca scop principal îngrijirea medicală, respectiv protejarea, menținerea sau refacerea sănătății, ci mai degrabă furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum ar fi pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale nu se aplică scutirea prevăzută la [art. 141](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Oricum, pentru a dovedi faptul că serviciile de codificare medicală tip DRG prestate de petentă până la data de 31 ianuarie 2012 nu intră sub incidența scutirii de TVA prevăzute la art.141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal considerăm relevantă și jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie.

Astfel, potrivit jurisprudenței europene, scutirea de TVA prevăzută la art.13 (A)(1)(c) al Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun al TVA, echivalentul art.132(1) b) din Directiva 2006/112/CE, respectiv echivalentul art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, trebuie interpretată în mod strict deoarece nu include toate serviciile care pot fi efectuate în exercitarea profesiilor medicale și paramedicale, ci numai îngrijirea medicală care constituie o notiune de drept comunitar independentă.

Prin urmare, dacă prestările de servicii efectuate în exercitarea profesiei medicale nu corespund conceptului de îngrijiri medicale sau condițiilor de orice fel care se referă la conceptul de îngrijiri medicale, aceste servicii se supun regulilor generale de impozitare în domeniul T.V.A.

În legătură cu conceptul de îngrijiri medicale, în conformitate cu jurisprudența Curții, serviciile medicale efectuate pentru un alt scop decât cel de protejare a sănătății umane nu pot să beneficieze de scutirea de T.V.A. prevăzută la art.13 (A) (1)(c) din Directiva 77/388/CEE. Având în vedere scopul acestor servicii, taxarea acestora nu este contrară obiectivului de reducere a costurilor de întreținere și tratare a sănătății.

Tot în acest context considerăm relevantă și decizia în cazul CEJ 307/01 D'Ambrumenil, potrivit căreia scutirea de T.V.A. prevăzută la art.13 (A)(1)(c) din Directiva 77/388/CEE, echivalentul art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se aplică serviciilor medicale constând în:

- efectuarea examinărilor medicale a persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare;
- prelevarea de sânge sau alte probe în vederea testării prezenței de virusi, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor sau asigurătorilor;
- certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători,

în cazul în care aceste servicii sunt destinate în principal protejării sănătății persoanei în cauză.

În sensul deciziei în cazul CEJ 307/01, scutirea de TVA nu se aplică însă în cazul următoarelor servicii efectuate în exercitarea profesiei medicale:

- eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane destinate utilizării în scopuri cum ar fi acordarea dreptului la o pensie,
- examinările medicale efectuate cu scopul întocmirii rapoartelor medicale de expertiză în vederea evaluării daunelor pentru persoane fizice în cazurile de vătămare corporală,
- pregătirea rapoartelor medicale în urma examinărilor menționate la punctul precedent și a rapoartelor medicale bazate pe fișe medicale dar fără efectuarea unui examen medical,
- examinările medicale efectuate cu scopul pregătirii rapoartelor de expertiză medicală în ceea ce privește neglijența profesională medicală a persoanelor fizice în soluționarea de litigii,
- pregătirea de rapoarte medicale ca urmare a examinărilor menționate la punctul precedent și a rapoartelor medicale bazate pe fișe medicale fără efectuarea de examene medicale.

În concluzie, din argumentația Curții Europene de Justiție rezultă că scopul prestării unui serviciu este cel care determină aplicarea scutirii de T.V.A. prevăzute la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, or, în speță, sistemul de clasificare în grupe de diagnostic (DRG) reprezintă o schemă de clasificare a pacienților în funcție de diagnostic, pentru fiecare pacient externat și trimis într-o grupă de diagnosticare fiind stabilit un tarif care este plătit spitalului, indiferent de nivelul resurselor consumate cu pacientul respectiv.

Având în vedere considerentele redate și prevederile legale mai sus citate, se reține că, întrucât **serviciile de codificare medicală tip DRG prestate de petentă** nu au ca scop principal îngrijirea medicală, aceste servicii **nu sunt scutite de T.V.A. în baza prevederilor art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, fiind taxabile cu cota standard de T.V.A. de 19%**, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil până la data de 30.06.2010, perioadă în care petenta a desfășurat operațiuni taxabile.

Astfel, întrucât, după cum rezultă din cele mai sus redate, serviciile prestate de petentă în perioada verificată reprezintă operațiuni taxabile, valoarea acestora se include la determinarea cifrei de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea regimului special de scutire, care potrivit prevederilor art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *"[...] este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la [art. 141 alin. \(2\) lit. a\), b\), e\) și f\)](#), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale [...]"*.

Totodată, având în vedere prevederile art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora plafonul de scutire în vederea înregistrării persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A. este de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării României la Uniunea Europeană (119.000 lei), în condițiile în care, astfel cum au reținut organele de control, persoana fizică verificată a depășit acest plafon la finele lunii decembrie 2007, în calitate de persoană impozabilă petenta avea obligația de a respecta prevederile alineatului 6 al aceluiași articol (152) din Codul fiscal care stipulează:

*"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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform [art. 153](#)".**

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, prevederile art.153 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform [art.125^1](#) 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:

[...]

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; [...]*".

Pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, dat în aplicarea prevederilor art.153 din Codul fiscal, stipulează:

"(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile [art. 153](#) alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

[...]

c) *prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la [art. 153](#) alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal"*.

Prin prisma prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redată se reține că, întrucât, astfel cum au reținut organele de inspecție fiscală, în speță **plafonul de 35.000 de euro** prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **a fost depășit de petentă în cursul lunii decembrie 2007**, contribuabilul avea obligația ca până la data de 10.01.2008 să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu 01.02.2008.

Referitor la modul în care organele fiscale trebuie să procedeze în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de T.V.A., începând cu data de 22 decembrie 2008, prin Hotărârea Guvernului nr.1618/2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 (publicat în Monitorul Oficial nr. 865 din 22 decembrie 2008), pct.62 alin.(2) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, are următorul cuprins:

"(2) În sensul [art.152](#) alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform [art. 153](#) din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente 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 perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale**. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform [art. 153](#) alin. (7) din Codul fiscal".

Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că **"(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*".

Întrucât contribuabilul nu a îndeplinit condițiile impuse de lege privind înregistrarea în scopuri de T.V.A., cu ocazia controlului **organele de inspecție fiscale au stabilit că T.V.A. pe care petenta ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea în scopuri de T.V.A. este în sumă de 31.766 lei**, obținută prin aplicarea **cotei standard de T.V.A. de 19%** pentru operațiunile realizate până la data de 01 iulie 2010, perioadă până la care petenta a desfășurat operațiuni taxabile, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile în sumă totală de lei, care, astfel cum rezultă din anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, reprezintă veniturile aferente serviciilor prestate după data de 01.02.2008 (data de la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea) și până la data de 30.06.2010 (data până la care s-a întins perioada supusă verificării), constând în servicii de codificare medicală tip DRG, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare - date în aplicarea art.152 din Codul fiscal, incidente în perioadele în care au fost realizate veniturile.

Având în vedere considerentele expuse și prevederile legale anterior citate, motivele invocate de petentă nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, fapt pentru care *contestația formulată de persoana fizică Lorenzovici Anna -Tunde, din localitatea Tg.Mureș, str. Parângului, nr.2, ap.43, jud.Mureș, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de lei.*

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația acesteia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, *contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă totală de lei*, din care suma de lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de lei reprezintă penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **persoana fizică**, **din localitatea Tg.Mureș, str., nr....., ap....., jud.Mureș** împotriva Deciziei de impunere nr./31.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș] - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacat` la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....