



Nr. 10802 / 05.05.2025

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului Ráduly Róbert Kálmán - Secretar de Stat

**Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile
Domnului Adrian Stoica – Director General**

Ref la: problematica aplicării scutirii de TVA pentru servicii medicale facturate prin intermediul unor platforme/aplicații

Stimați domni,

În baza prevederilor Hotărârii Consiliului superior al CCF nr. 3/2025 pentru aprobarea Procedurii interne privind asigurarea implementării și aplicării art. 2 din Procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, acordate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, și de coordonare metodologică a activității de aplicare unitară a legislației fiscale și procedural fiscale desfășurate de structurile de asistență contribuabili, precum și în domeniul tehnologiei informației, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.233/2021, cu modificările și completările ulterioare,

prin prezenta vă supunem atenției problematica aplicării scutirii de TVA în cazul serviciilor medicale facturate către persoane fizice prin intermediul unor societăți intermediare ce acționează în nume propriu.

Cadrul legal:

☐ *ART. 28 din Directiva 112/2006/CE („Directiva TVA”)*

Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.



□ ART. 271 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

□ ART. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități – Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

(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.

□ Pct. 8 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

(6) Emiterea de către intermediar a unei facturi în numele său către cumpărător/beneficiar, pentru livrarea de bunuri/prestarea de servicii intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, intermediarul devine din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la furnizor/prestator o factură întocmită pe numele său.

□ Pct. 31 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

(8) În cazul sumelor încasate de persoana impozabilă în contul altei persoane, dacă persoana impozabilă acționează în nume propriu, respectiv emite facturi sau alte documente către clienți și primește facturi sau alte documente pe numele său de la persoana în numele căreia încasează sumele, se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 7 alin. (4) sau, după caz, la pct. 8 alin. (3), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.

□ Pct. 40 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

40. (1) Scutirea prevăzută la art. 292 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. 292 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 asigurătorilor, 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. 292 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.

Solicitarea noastră se referă la societățile care au inițiat colaborări cu o serie de clinici/spitale private autorizate, prin intermediul cărora acestea din urmă vor furniza servicii medicale de prevenție (pe care le furnizează în mod uzual) pentru utilizatorii aplicației/platformei societăților.

Astfel, societatea care a creat o aplicație/platformă și a listat clinicile autorizate partenere în cadrul acesteia nu este o unitate autorizată pentru a realiza servicii medicale, însă serviciile medicale vor fi efectiv realizate de către clinicile autorizate (în incinta acestora și de către personalul acestora).

Utilizatorii (persoane fizice) pot accesa aplicația/platforma acestor societăți de unde vor alege un anumit serviciu medical (ex. consultație medicină generală) de la una dintre clinicile partenere listate în cadrul aplicației (din rețeaua de colaboratori). Utilizatorul se va prezenta la clinica parteneră și va beneficia de serviciul medical ales (fiind prestat de către personalul medical al clinicii partenerere).

Plata o va realiza în schimb prin intermediul aplicației/platformei care va încasa suma de bani și va redirecționa mai departe către clinica autorizată parțial această sumă. De regulă, suma nu va fi transferată integral către clinica autorizată întrucât societățile care dețin aceste platforme/aplicații au negociat tarife preferențiale (mai mici decât cele practicate uzual de clinică) de care vor beneficia atât acestea, cât și utilizatorii aplicației în final.

Din punct de vedere al plăților, societățile intermediare încasează de la utilizatorul final prețul achitat de către acesta din urmă și plătesc către clinică prețul preferențial negociat cu aceasta.

Societățile care dețin platforme/aplicații primesc și emit facturi în nume propriu pentru servicii medicale, **acționând în calitate de cumpărător-revânzător** și, deși factura nu este emisă către persoana fizică de către o unitate autorizată (în sensul art. 292 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal), serviciul medical va fi fără echivoc realizat de către o astfel de unitate autorizată.

Se pune așadar problema dacă astfel de servicii facturate de către societățile intermediare pot beneficia de scutirea de TVA pentru servicii medicale.

Plecăm de la premisa că serviciile medicale furnizate de către unitatea autorizată fac obiectul scutirii de TVA prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Așadar, discutăm în esență de servicii medicale care prin natura acestora se califică pentru accesarea scutirii.

Mai departe, în măsura în care serviciile medicale sunt furnizate/accesate prin intermediul aplicației unei societăți intermediare, natura serviciului nu suferă nicio schimbare.

Din perspectiva utilizatorului final, acesta va primi același serviciu medical pe care l-ar fi primit și în măsura în care s-ar fi dus la clinică în mod direct fără utilizarea aplicației.

Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (“CJUE”), serviciile medicale reprezintă prestații care au ca obiect diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate (Hotărârea CJUE în cauza C-700/17 Peters pct. 20 și jurisprudența citată).

În același timp, obiectivul urmărit de această scutire este întocmai de a reduce costul îngrijirilor medicale și de a face aceste îngrijiri mai accesibile pentru particulari, păstrând în același timp un nivel de calitate suficient.

Pct. 34 din Hotărârea CJUE în cauza C-700/17 Peters:

Adăugarea unei astfel de condiții nu se justifică, de altfel, în raport cu obiectivul urmărit de respectiva dispoziție de a reduce costul îngrijirilor medicale și de a face aceste îngrijiri mai accesibile pentru particulari (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund, C 366/12, EU:C:2014:143, punctul 28 și jurisprudența citată), în măsura în care respectivele îngrijiri medicale prezintă un nivel de calitate suficient (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout van Eijnsbergen, C 443/04 și C 444/04, EU:C:2006:257, punctul 37), fără ca existența unei relații de încredere între pacient și prestatorul de îngrijiri medicale să aibă, în această privință, un caracter decisiv.

Discutăm așadar de un serviciu medical care aduce îmbunătățiri substanțiale din perspectiva accesibilității și urmărește întocmai obiectivul scutirii de TVA – reducerea costului serviciului medical în raport cu particularii, făcându-l astfel mai accesibil acestora - având astfel vocația de a fi scutit.

Dacă serviciul facturat de societățile intermediare ar fi supus TVA, obiectivul scutirii de TVA ar fi compromis, conducând către majorarea artificială a costului cu actul medical (și l-ar face mai puțin accesibil particularilor).

În opinia noastră, necesitatea autorizării trebuie transpusă prin prisma naturii serviciului medical și obiectivului scutirii de TVA: de a garanta servicii medicale cât mai accesibile pentru persoanele fizice constând în diagnosticare, îngrijire și vindecare/ameliorare a bolilor-anomaliilor de sănătate.

Or, în acest context, trebuie subliniat faptul că nu este încălcată exigența autorizării (din perspectiva scutirii de TVA), întrucât unitatea care realizează efectiv actul medical este o unitate autorizată în sensul legii. Așadar, simpla facturare a acestor servicii de către un cumpărător-revânzător, cât timp nu alterează natura serviciului (fără să intervină în actul medical în sine) și asigură îndeplinirea acestei cerințe formale a autorizării (clinica fiind autorizată) este suficientă pentru a îndeplini exigențele de formă și fond ale scutirii de TVA pentru servicii medicale.

Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, **dar în contul altei persoane**, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective (art. 271 alin. 2 din Codul fiscal, corespondentul art. 28 din Directiva 112/2006/CE).

În acest caz, societățile intermediare acționează în nume propriu, întrucât primesc facturi pe numele lor de la clinică și emit mai departe facturi în nume propriu către utilizatori (persoanele fizice).

Acestea acționează însă în contul unei alte persoane, întrucât nu primește pentru sine servicii medicale (nu le consumă) și nici nu le realizează efectiv în beneficiul consumatorului real (utilizatorul – persoană fizică). Acest lucru se datorează faptului că serviciile medicale sunt efectiv realizate de către clinica autorizată.



Societățile intermediare nu intervin în actul medical, ci doar formal acționează în calitate de cumpărător-revânzător (din punct de vedere al facturării).

Astfel, se creează această ficțiune din perspectiva TVA potrivit căreia societățile intermediare au achiziționat și au prestat mai departe același tip de serviciu.

Or, această calitate de cumpărător-revânzător presupune de la bun început că natura serviciului este aceeași și că cumpărătorul-revânzător nu intervine în componentele intrinseci ale serviciului medical, acesta păstrându-și întru totul obiectul și caracteristicile (diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate).

Întrucât **noțiunea** de cumpărător-revânzător creează o **ficțiune juridică**, serviciul este faptic realizat de către clinică și implicit este un singur serviciu (și o singură natură). Astfel, această noțiune nu exclude posibilitatea aplicării scutirii de TVA de către cumpărătorul revânzător.

Prevederile art. 271 alin. (2) din Codul fiscal transpun prevederile art. 28 din Directiva TVA, asupra cărora Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în mai multe cauze, dintre care arătăm următoarele:

Cauza C-695/20 Fenix:

” 51. Cu privire la respectarea de articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 a obiectivelor generale esențiale urmărite de Directiva TVA

52 În primul rând, trebuie amintit că Directiva TVA urmărește să instituie un sistem comun de TVA. În scopul unei aplicări uniforme a sistemului menționat, care figurează printre obiectivele acestei directive, astfel cum subliniază în special considerentul (61) al acesteia, noțiunile care definesc acest domeniu de aplicare, precum cele de „operațiuni taxabile”, de „persoane impozabile” și de „activități economice”, trebuie să primească o interpretare autonomă și uniformă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 26 și jurisprudența citată).

53 În temeiul articolului 28 din Directiva TVA, care face parte din titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

54 Acest articol, care este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare și care acoperă, așadar, toate categoriile de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 36), creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv, în temeiul căreia se consideră că operatorul, care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza



personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă (Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR-ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 43 și jurisprudența citată).

55 *Articolul 28 din Directiva TVA stabilește astfel că persoana impozabilă care, în cadrul prestării de servicii, acționează în calitate de intermediar în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, este prezumată a fi prestatorul acestor servicii.”*

Cauza C-224/11 BGZ Leasing (pct. 64),

64 *Potrivit acestei jurisprudențe, dat fiind că articolul 28 face parte din titlul V din Directiva TVA, intitulat „Operațiuni impozabile”, și că este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau efectele sale, el privește și aplicarea scutirilor de TVA prevăzute de această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C 464/10, Rep., p. I 6219, punctul 36).*

Cauza C-464/10 Henfling (pct. 36) și altele

36 *Dat fiind faptul că articolul 6 alineatul (4) din A șasea directivă face parte din titlul V din aceasta, intitulat „Operațiuni impozabile”, și că este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau efectele sale, ficțiunea creată prin această dispoziție privește și aplicarea scutirilor de TVA prevăzute de A șasea directivă. Din aceasta rezultă că, dacă prestarea de servicii la care ia parte comisionarul este scutită de TVA, această scutire este aplicabilă în mod similar raportului juridic dintre comitent și comisionar.*

Strict în privința scutirii de TVA cumpărătorul-revânzător nu necesită o anumită autorizare/calitate din perspectiva legislației TVA și a jurisprudenței CJUE.

Astfel, suntem de părere că scutirea de TVA pentru serviciile medicale poate fi accesată și de către un cumpărător-revânzător cât timp natura serviciului are vocația de a fi scutită și serviciul este efectiv furnizat de o unitate autorizată (în sensul art. 292 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal).

Concluzionând, din punctul nostru de vedere, sunt îndeplinite atât cerințele de formă (o unitate autorizată furnizează efectiv actul/serviciul medical), cât și cele de fond (discutăm de un serviciu medical astfel cum a fost definit de către CJUE – diagnosticare, îngrijire, tratare boli – și urmărește obiectivul scutirii de a face aceste îngrijiri mai accesibile pentru particulari) pentru aplicarea scutirii de TVA.

În final, considerăm că neaplicarea scutirii de TVA pentru serviciile medicale facturate de către societățile intermediare ar fi contrară obiectivului scutirii pentru servicii medicale, ar conduce către majorarea artificială a costului cu actul medical (și l-ar face mai puțin accesibil particularilor) și, totodată, ar submina principiul neutralității fiscale care se opune posibilității ca prestări similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului.



Luând în considerare toate argumentele mai sus prezentate, vă rugăm să ne comunicați dacă sunteți de acord cu opinia noastră, iar în caz contrar să ne comunicați opinia dumneavoastră cu privire la aplicabilitatea scutirii de TVA în cazul expus, pentru asigurarea unei aplicări unitare a legislației în materie.

În speranța unei analize pertinente a propunerilor noastre, vă asigurăm de toată disponibilitatea noastră pentru o cooperare eficientă în sprijinul contribuabililor și autorităților fiscale, în egală măsură.

Cu stimă,
Dan Manolescu
Președinte CCF