



DECIZIA nr.383/2012/05.04.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ...**, asupra contestației înregistrată sub nr..../29.08.2012 formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../31.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../31.07.2012, comunicată petentei la data de 13.08.2012 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, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

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

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

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr..../29.08.2012, petenta invocă următoarele:

Societatea nu poate fi obligată să plătească T.V.A. aferent unor activități 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.

Facturile emise de societate în baza contractelor încheiate pentru prestarea de servicii de codificare medicală sunt scutite prin lege de TVA, deoarece această activitate de codificare medicală este parte a activității medicale, fiind în strânsă legătură cu aceasta.

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

Corespunde adevărului faptul că legiuitorul a modificat aceste dispoziții începând cu anul 2012 și că în actuala reglementare este prevăzut în mod expres faptul că această scutire nu se mai aplică activităților medicale care nu au legătură directă cu diagnosticarea și tratarea pacienților, însă toate modificările actelor normative se aplică de la data intrării lor în vigoare și nu retroactiv, ori în cazul de față, inspectorii fiscali au analizat activitatea desfășurată de societate pe anii 2009, 2010 și 2011 prin prisma unor reglementări care au intrat în vigoare în anul 2012.

Prin urmare, pentru activitățile de codificare medicală prestate în cursul anilor 2009, 2010 și 2011 societatea nu datorează TVA, iar întrucât este vorba de prestarea unor servicii care nu sunt purtătoare de TVA, depășirea plafonului de 35.000 euro nu are nici o relevanță, societatea nevând obligația legală de a se declara ca plătitoare de TVA nici măcar după depășirea acestui plafon.

În ceea ce privește facturile emise în cursul anului 2012, având în vedere faptul că valoarea acestora se situează sub plafonul de 35.000 euro, societatea nu poate fi obligată a se declara ca plătitoare de TVA și prin urmare nu datorează sumele stabilite de inspectorii fiscali, aferente facturilor emise în acest an.

B) Față de aspectele contestate, se reține că, cu ocazia controlului efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. Mureș*, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../31.07.2012 și Decizia de impunere nr.../31.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care au fost constatate următoarele:

În anul 2009, *S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. Mureș (fostă S.C. ... S.R.L.)* a prestat către S.C. ... S.A. 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, *S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ...*, a depășit la finele lunii decembrie 2009 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 10.01.2010 să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu data de 01.02.2010, 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 2010 - martie 2012 (modul de determinare al acesteia fiind prezentat în anexa nr.3 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.4 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 rețin 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 Contestații 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), S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., 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 anul 2009, S.C. ... S.R.L. din loc...., jud. ... (fostă S.C. ... S.R.L.) a prestat către S.C. ... S.A. 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 2009 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 10.01.2010), pentru a deveni plătitoare de T.V.A. începând cu data de 01.02.2010.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, 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 2010 - martie 2012 (modul de determinare al acesteia fiind prezentat în anexa nr.3 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.4 la raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, societatea 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 faptul că, facturile emise de societate în baza contractelor încheiate pentru prestarea de servicii de codificare medicală sunt scutite prin lege de TVA, deoarece această activitate de codificare medicală este parte a activității medicale, fiind în strânsă legătură cu aceasta, respectiv că, fiecare unitate sanitară este obligată, potrivit dispozițiilor legale, la codificarea și raportarea fiecărui pacient tratat, această activitate putând fi realizată doar de medici, fiind astfel în mod indubitabil o activitate medicală.

Totodată, petenta invocă faptul că, întradevăr, începând cu anul 2012, legiuitorul a modificat dispozițiile art.141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, și că în actuala reglementare este prevăzut în mod expres faptul că această scutire nu se mai aplică activităților medicale care nu au legătură directă cu diagnosticarea și tratarea pacienților, însă toate modificările actelor normative se aplică de la data intrării lor în vigoare și nu retroactiv, ori în cazul de față, inspectorii fiscali au analizat activitatea desfășurată de societate pe anii 2009, 2010 și 2011 prin prisma unor reglementări care au intrat în vigoare în anul 2012.

În baza argumentelor anterior redate, petenta a concluzionat că, pentru activitățile de codificare medicală prestate în cursul anilor 2009, 2010 și 2011 societatea nu datorează TVA, iar întrucât este vorba de prestarea unor servicii care nu sunt purtătoare de TVA, depășirea plafonului de 35.000 euro nu are nici o relevanță, societatea nevând obligația legală de a se declara ca plătitoare de TVA nici măcar după depășirea acestui plafon.

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 "(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".

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***.

Potrivit facturilor emise de S.C. ... S.R.L. (anexate în copie la dosarul cauzei), serviciile supuse în speță analizei reprezintă servicii de codificare medicală de tip DRG, în legătură cu care, prin adresa nr.../25.01.2013, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../28.01.2013, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș a comunicat următoarele informații:

- S.C. ... S.R.L. prestează activități de codificare medicală, atât direct către spitale, cât și către alte societăți comerciale specializate, în baza unor contracte de prestări servicii;

- beneficiarii finali ai serviciilor de codificare medicală tip DRG sunt spitale de stat;

- sistemul de clasificare în grupe de diagnostice (DRG) reprezintă o schemă de clasificare a pacienților în funcție de diagnostic. În sistemul DRG se utilizează ca și criteriu costul resurselor consumate pentru îngrijirea pacientului. Pentru fiecare pacient externat și trimis într-o grupă de diagnostice a fost stabilit un tarif, care va fi plătit spitalului, indiferent de nivelul resurselor consumate cu pacientul respectiv;

- codificarea medicală se efectuează lunar la externările lunii curente, imediat după primirea datelor de la spitale (baza de date a spitalului este trimisă prin e-mail la firma de DRG audit);

- după analiza datelor primite se întocmește un tabel cu rezultatele finale ale Auditului (recodificare), acesta fiind transmis ulterior la spitale pentru aprobare;

- în perioada următoare, după aprobare, în baza rapoartelor DRG, spitalele solicită Casei de Asigurări de Sănătate suplimentarea fondurilor alocate acestora, urmare recodificării, societățile prestatoare beneficiind de sume procentuale din aceste fonduri realocate;

- în cazul codificării medicale nu se intră în contact direct cu bolnavul, ci doar cu fișa medicală de spitalizare a bolnavului.

Prin urmare, din informațiile mai sus prezentate, rezultă că serviciile de codificare medicală de tip DRG **nu reprezintă operațiuni strâns legate de spitalizare sau îngrijiri medicale, pentru a fi cuprinse în sfera de aplicare a scutirii de T.V.A.** în conformitate cu prevederile art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, incidente în perioada în care petenta a realizat aceste operațiuni (2009 - 2012).

Prin urmare se reține ca neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia inspectorii fiscali au analizat activitatea desfășurată de societate pe anii 2009, 2010 și 2011 prin prisma unor reglementări care au intrat în vigoare în anul 2012, întrucât, astfel cum rezultă și din prevederile legale mai sus citate și considerentele anterior redate, operațiunile desfășurate de petentă (serviciile de codificare medicală de tip DRG) erau taxabile și până la data de 31.01.2012.

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 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. 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 viruși, 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% (operațiunile realizate până la data de 01 iulie 2010, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Codul fiscal), **respectiv cu cota standard de 24%** (operațiunile realizate după data de 01 iulie 2010, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin pct. 44 al art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010).

Prin urmare, sunt neîntemeiate și susținerile petentei potrivit cărora pentru activitățile de codificare medicală prestate în cursul anilor 2009, 2010 și 2011 societatea nu datorează TVA, respectiv că, întrucât este vorba de prestarea unor servicii care nu sunt purtătoare de TVA, depășirea plafonului de 35.000 euro nu are nici o relevanță, societatea nevând obligația legală de a se declara ca plătitoare de TVA nici măcar după depășirea acestui plafon.

Astfel, întrucât, după cum rezultă din cele mai sus redate, serviciile prestate de petentă în perioada 2009 - 2012 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, societatea a depășit acest plafon la finele lunii decembrie 2009, 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 2009**, contribuabilul avea obligația ca până la data de 10.01.2010 să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu 01.02.2010.

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 ... lei**, obținută prin aplicarea **cotei standard de T.V.A. de 19%** (pentru operațiunile realizate până la data de 01 iulie 2010, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), **respectiv a cotei standard de 24%** (pentru operațiunile realizate după data de 01 iulie 2010, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin pct. 44 al art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010), asupra bazei impozabile în sumă totală de ... lei, care, astfel cum rezultă din anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, reprezintă veniturile aferente serviciilor prestate după data de 01.02.2010 (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 31.03.2012 (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 S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., 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, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ... S.R.L. din loc. ..., jud. ..., pentru suma totală de ... lei, compusă din:

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

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

DIRECTOR EXECUTIV,

...