



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48

**DECIZIA nr. 21 / 2014**

privind soluționarea contestației depusă de

**.X.SUCURSALA .X.**,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.907320/07.08.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Sector .X.– Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./07.08.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/07.08.2013 cu privire la contestația formulată de **.X.SUCURSALA .X.** cu domiciliul fiscal în str.X.

**.X.SUCURSALA .X.** contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-S1 .X./31.05.2013* (denumită în prezenta, Decizie de impunere) act administrativ fiscal emis de Administrația Finanțelor Publice Sector .X.în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X./31.05.2013, privind suma de **.X.lei**, reprezentând:

- **.X.lei – contribuție trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății,**
- **.X.lei – dobânzi/majorări de întârziere,**
- **.X.lei – penalități de întârziere.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actului administrativ fiscal, respectiv **10.06.2013**, potrivit semnăturii olografe a reprezentantului sucursalei și ștampilei **.X.SUCURSALA .X.**, aplicată pe adresa de înaintare nr..X./06.06.2013, anexată la dosarul cauzei în copie și de data depunerii contestației la Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor, respectiv **08.07.2013**, așa cum rezultă din ștampila registraturii instituției aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X.SUCURSALA .X.**, numită în continuare **Sucursala**.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X./31.05.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector .X.în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 .X./31.05.2013, sucursala susține următoarele:***

**A)** Sucursala precizează ca și-a îndeplinit toate obligațiile prevăzute de legislația în vigoare la momentul la care trebuiau efectuate declarațiile și plățile aferente contribuției stabilite de OUG nr.104/2009, respectiv depunerea tuturor declarațiilor prevăzute conform Ordinului MS și CNAS nr.928/591/2010 modificat prin Ordinul MS și CNAS nr.351/2011 și plata în termenul menționat în notificările de plată emise de CNAS în baza aceluiași act normativ.

Sucursala considera ca a dovedit buna credință și a depus declarațiile prevăzute în art.5 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul MS și CNAS nr.928/591/2010 și anexele 2a, 2b, 2a<sup>1</sup>, 2b<sup>1</sup> din Norme, în condițiile în care declarațiile, la rubricile privind obligația sunt completate cu valoarea « 0 », întrucât Sucursala nu se consideră a fi, plătitoare de contribuție FNUASS.

Sucursala precizează și următoarele :

- nu a comercializat medicamente în tratamentul ambulatoriu și nici către unități sanitare cu paturi,
- a facturat doar distribuitorilor angro care comercializează în nume propriu medicamente către spitale și farmacii,
- cu scop informativ, și având în vedere neclaritățile din legislație, Sucursala a început să depună declarațiile 2c în baza Precizărilor din adresa Ministerului Sănătății și a Casei naționale de Asigurări de Sănătate nr.X/07.07.2010 privind aplicarea Ordinului comun nr.928/591/2010, unde s-au declarat către CNAS vânzările către terți care nu sunt farmacii sau spitale,
- nu a primit niciun răspuns de la autoritățile competente la argumentele prezentate în acest sens.

Sucursala menționează că în termenul legal prevăzut de notificările emise de CNAS a efectuat plata tuturor sumelor notificate de CNAS, sumele fiind datorate drept contribuție. Sucursala a efectuat plățile așa cum au fost notificate, deși nu se consideră plătitor al Contribuției.

Mai mult chiar, Sucursala consideră că a virat suplimentar o sumă de .X.lei, în baza estimarilor SC .X.SRL, coroborate cu datele de consum furnizate de CNAS, sumă ce ar trebui compensată sau restituită de autoritățile fiscale.

Sucursala consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile Ordinului MS și CNAS nr.928/591/2010 așa cu a fost modificat prin Ordinul MS și CNAS 351/464/2011, integral, stabilind în mod eronat majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

**B)** Sucursala, precizează că în conformitate cu Legea contenciosului administrativ, potrivit careia Ordinul MS și CNAS nr.928/591/2010 beneficiază de prezumție de legalitate, trebuie aplicat de organele de inspecție fiscală până la momentul anulării de către o instanță judecătorească competentă. Până la momentul depunerii contestației, ilegalitatea acestui act normativ nu a fost stabilită de nici o instanță judecătorească, deci beneficiază de prezumția de legalitate până la constatarea eventualei sale ilegalități printr-o decizie definitivă și irevocabilă care să stabilească o presupusă inconsistență între lege și normele de aplicare.

Totodată, Sucursala precizează faptul că prezumția de legalitate este asociată cu alte două prezumții respectiv cea de autenticitate (actul respectiv emană de la autoritatea care este considerată emitentă) și cea de veridicitate (stabilește în mod real voința autorității emitente).

De asemenea, Sucursala susține că elaborarea Ordinului MS și CNAS 928/591/2010 s-a făcut conform prevederilor legale, respectiv conform art.II din OUG nr.104/2009 « *în termen de 15 zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, Ministerul Sănătății și Casa Națională de Asigurări de Sănătate vor elabora norme de aplicare, care se aprobă prin ordin comun al ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate* ».

Astfel prin Ordinul comun al Ministrului Sănătății și Președintelui CNAS nr.928/591/2010 s-au aprobat Normele privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363<sup>1</sup>, alin (1) și (2) din Legea nr.95/2006, soluționarea contestațiilor și încasarea contribuțiilor pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate.

În acest sens, Sucursala menționează faptul că « *Ministerul Sănătății este organ de specialitate al administrației publice centrale și reprezintă autoritatea centrală în domeniul asistenței de sănătate publică. În exercitarea atribuțiilor sale ministrul sănătății emite ordine, instrucțiuni și alte acte cu caracter normativ și [...] aprobă norme, instrucțiuni și reglementări cu caracter obligatoriu prevăzute de lege* », conform Hotărârii nr.144/2010 privind organizarea și funcționarea Ministerului Sănătății.

De asemenea, Sucursala invocă faptul că organele fiscale nu pot exercita control de legalitate asupra actelor normative, acestea având strict atribuțiuni de aplicare a legii.

Cu privire la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.78 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, (*« Ordinele, instrucțiunile și alte asemenea acte trebuie să se limiteze strict la cadrul stabilit de actele de baza și în executarea cărora au fost emise și nu pot conține soluții care să contravină prevederilor acestora »*), Sucursala consideră că acest articol nu trebuie interpretat în sensul în care orice organ administrativ poate decide asupra legalității unui act normativ secundar legii întrucât organul fiscal nu are competența de a înlătura de la aplicare o norma legală, cuprinsă într-un act administrativ cu caracter normativ pe care îl consideră nelegal, înainte de a fi invalidat de o instanță de contencios administrativ.

De asemenea, se Invoca Decizia Curții de Apel .X. nr.2348/08.05.2009, Decizia Curții de Apel Pitești nr.554/2004, Decizia ICCJ nr.2970/11.06.2007, concluzionând că neluarea în considerație de către autoritățile fiscale a legislației emise în domeniul Contribuției, aduce atingere atât principiului legalității, cât și principiilor constituționale.

C) Contestatara susține că Ordinul comun al MS și CNAS nr.928/591/2010 nu excede dispozițiilor OUG nr.104/2009 în ceea ce privește stabilirea termenului de plată de la momentul încasării.

Conform art.365 din Legea nr.95/2006, *« contribuția se virează trimestrial, până la data de 25 ale lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor »*.

Pe de altă parte, art.363<sup>1</sup> din Legea nr.95/2006 prevede în mod expres că se datorează o *« contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor »*. Volumul vânzărilor reprezintă astfel doar un element de referință pentru stabilirea Contribuției care însă se datorează din valoarea încasărilor.

Astfel contribuția se calculează în funcție de nivelul încasărilor realizate de plătitor din sistemul de asigurări de sănătate aferente comercializării în România, prin urmare este necesar ca CNAS să notifice plătitorului valoarea acestor încasări întrucât datele cu privire la sumele rambursate de către sistemul de asigurări de sănătate aferente fiecărui medicament nu sunt publice.

Potrivit art.363<sup>1</sup> din OUG nr.104/2009 *« pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc », entitățile « care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participă, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr.14. »*

Se susține că în mod corect Ordinul comun al MS și CNAS nr.928/591/2010 a stabilit în aplicarea OUG nr.104/591/2010 modul de determinare al contribuției, respectiv contribuția se stabilește prin aplicarea unui procent de 5-11% în baza declarațiilor 2a și 2b (privind volumul vânzărilor de medicamente), în timp ce baza de calcul al contribuției la care se aplică procentul, se determină pe baza declarațiilor 2a<sup>1</sup> și 2b<sup>1</sup> privind valoarea încasărilor efective realizate din comercializarea medicamentelor de către plătitor.

Mai mult, în baza Precizărilor nr..X./07.07.2010 privind aplicarea Ordinului comun nr.928/591/2010, Contribuția datorată se calculează exclusiv asupra încasărilor rezultate din vânzările de medicamente către farmacii și spitale, întrucât OUG nr.104/2009 se aplică numai vânzărilor de medicamente realizate în cadrul sistemului de asigurări de sănătate.

Deasemenea, contribuția FNASS se calculează în funcție de nivelul încasărilor realizate din fonduri publice realizate de entități care efectuează livrări către spitale sau farmacii, motiv pentru care era necesară notificarea sumelor de către CNAS.

Prin urmare, baza de calcul a contribuției o reprezintă valoarea încasărilor obținute din comercializarea medicamentelor de către plătitor în cadrul sistemului de asigurări de sănătate din România, anume către farmacii și spitale.

Astfel, contestatara susține că această contribuție nu este datorată pentru acele sume care reprezintă :

- coplata pacientului – plata de către asigurat în farmacie a sumei necompensate de către CNAS ;
- suma achitată de către pacient din fonduri proprii, indiferent de motiv, caz în care CNAS nu are nicio obligație de decontare,
- exporturile paralele - acele exporturi realizate de distribuitorii en-gros de medicamente în afara teritoriului României fără ca acestea să intre în sistemul național al asigurarilor de sănătate.

În susținerea celor afirmate sunt invocate următoarele decizii:

- Decizia Curții de Apel .X. nr.1087/22.03.2013-07-23
- Decizia Curții de Apel .X. nr.3119/11.05.2012.

Sucursala, precizează faptul că statul român nu este îndreptățit să perceapă penalități de întârziere întrucât nu a creat cadrul necesar pentru :

- determinarea corectă a plăților,
- determinarea corectă a modului de calcul a Contribuției FNUASS,
- stabilirea și implementarea cadrului administrativ pentru efectuarea plății contribuției.

În susținerea celor afirmate sunt invocate următoarele decizii:

- Decizia Curții de Apel .X. nr.6050/25.10.2012
- Decizia Curții de Apel .X. nr.5882/18.10.2012.

**D)** Sucursala susține că Ordinul comun al MS și CNAS nr.928/591/2010 nu excede dispozițiilor OUG nr.104/2009 în ceea ce privește stabilirea nedatorării Contribuției pentru trimestrul IV 2009.

Ordinul comun al MS și CNAS nr.928/591/2010 așa cum a fost modificat prin Ordinul 351/2011, nu prevedea obligativitatea depunerii declarației pentru tr.IV 2009 pentru a ține cont de faptul că medicamentele vândute în trimestrul IV 2009 vor începe să fie consumate în sistemul asigurărilor sociale de sănătate (farmacii și spitale) numai începând cu trim.I 2010, în consecință nu exista obligația plății contribuției corespunzătoare trimestrului IV 2009 și deci nu vor fi datorate dobânzi, majorări și penalități de întârziere .

Ordinul 928/591/2010 impune entităților care se califică drept plătitori ai contribuției să depună declarații privind livrările de medicamente numai începând cu vânzările efectuate în trimestrul I/2010 așa cum este specificat în mod expres în art.10 din Ordinul 928/591/2010.

Sucursala concluzionează că nu datorează contribuția aferentă trimestrului IV 2009 și majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente.

**E)** Sucursala precizează că stabilirea obligațiilor suplimentare de plată este cu atât mai abuzivă cu cât a efectuat plățile conform Ordinului comun al MS și CNAS nr.928/591/2010, deși nu îndeplinea cerințele legale pentru a fi plătitor al contribuției.

Conform art.363<sup>1</sup> alin.2 din Legea nr.95/2006 așa cum a fost modificată de OUG nr.104/2009, plătitorul contribuției este « *persoana juridică care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor menționate la art. 3, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în România* ».

Sucursala susține că nu are personalitate juridică, nu a obținut dreptul de comercializare a medicamentelor pentru care se datorează contribuția, nici direct nici indirect de la deținătorul autorizației de punere pe piață, prin urmare nu realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor.

Conform Normelor, valoarea contribuției trimestriale se determină în funcție de totalul veniturilor obținute trimestrial din vânzările către spitale și farmacii. Având în vedere că nu a vândut medicamente către spitale și farmacii, nu are calitatea de plătitor al contribuției.

Conform celor susținute titularii obligației de plată a contribuției sunt :

- fie « *deținătorii autorizației de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază*

*asigurații în tratamentul spitalicesc care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective”.*

*- fie “persoane juridice care realizează încasări din comercializarea în Romania a medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în România”.*

Contestatară precizează că nu are personalitate juridică, fiind doar un dezmembrământ al .X.& .X..X., nu beneficiază de dreptul de comercializare a medicamentelor, nu vinde medicamente în sistemul de asigurări de sănătate din România, drept pentru care nu se califică drept plătitor al contribuției, argumentând prin faptul ca:

- nu comercializează medicamente de uz uman în România;  
- nu a primit dreptul de comercializare a medicamentelor, care a fost transmis de .X.& .X..X. direct către distribuitorii terți prin intermediul contractelor de distribuție încheiate;

- nu a primit dreptul de comercializare a medicamentelor firmei .X. în România, fiind însărcinată exclusiv cu emiterea facturilor în numele și în contul .X.& .X..X.;

- dreptul de comercializare al produselor .X. în România a fost transmis distribuitorilor angro cu care .X.& .X..X., a încheiat contracte, distribuitori ce sunt autorizați de ANMDM, aceștia fiind entitățile platitoare a contribuției.

De asemenea, Sucursala susține că nu și-a recunoscut niciodată calitatea de platitor a contribuției, invocând:

- *adresa CNAS nr..X./09.08.2011* prin care autoritatea de sănătate califică .X.& .X..X. drept platitor al contribuției, în mod eronat în raportul de inspecție menționându-se că « prin adresa nr..X./09.08.2011, emisă de CNAS rezultă că sucursalei i se recunoaște calitatea de persoană juridică conform legislației române » ;

- *demersurile efectuate în relația cu CNAS și cu Ministerul Sănătății.* Deși nu îndeplinea condițiile legale de platitor al contribuției a depus declarațiile prevăzute de lege cu valori « 0 » neavând încasări directe de la spitale și farmacii, menționând că acestea au caracter informativ. În consecință valoarea contribuției ar fi trebuit să fie nulă. Cu toate acestea CNAS a emis notificări de plată, ignorând declarațiile depuse de sucursala, fără temei legal.

- *demersurile în fața ANAF, respectiv :*  
- depunerea declarației – inventar 170 privind contribuția datorată raportând cifra « 0 ».

- sucursala a trimis către AFP Sector .X.adresa nr..X./29.10.2012 prin care s-a solicitat autorității fiscale confirmarea platilor, menționând că pentru tr. IV 2009 nu a primit notificare de la CNAS .

Mai mult, contestatara susține că .X.& .X..X.:

- nu face obiectul controlului autoritatilor fiscale romane precizându-se ca se incadreaza in ipoteza prevazuta de punctul de vedere emis de Ministerul Finantelor Publice prin adresa .X./12.09.2012 respectiv *“entitatile nerezidente care desfasoara exclusive activitati de comercializare de medicamente catre distribuitorii angro stabiliti in Romania nu intra in categoria contribuabililor care realizeaza activitati de comercializare de medicamente in sistemul de asigurari sociale de sanatate din Romania, suportate din Fondul national unic de asigurari de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, motiv pentru care nici acestea nu au obligatia declararii si implicit nici nu datoreaza obligatii fiscale accesorii “*,
- este o entitate nerezidentă în România care a transmis dreptul de comercializare exclusiv către distribuitorii terți, respectiv distribuitori angro independenți, persoane juridice române,
- desfășoară activități de *“livrare”* și *“export”* a medicamentelor către distribuitorii terți, nu de comercializare în sensul OUG nr.104/2009,
- prin Decizia nr.1087/22.03.2013 a Curții de Apel .X. se precizează că vânzarea către distribuitorii angro autorizați echivalează cu o *“livrare”*, nu cu o *“comercializare”* în sensul OUG nr.104/2009, distribuitorul angro care vinde medicamentele către utilizatorii finali fiind plătitorul contribuției.

Astfel, Sucursala solicită anularea parțială a deciziei de impunere contestată, respectiv pentru suma de **.X.lei**.

***II. Prin Decizia de impunere nr.F-S1 .X./31.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice Sector .X.au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarei ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 .X./31.05.2013, astfel:***

***Contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aflate în sold, la data de 1 octombrie 2011 și neachitate***

Perioada verificata : 16.12.2008 – 30.09.2011.

Organele de inspectie fiscală au constatat că Sucursala desfășoară activitate de comercializare cu ridicata a produselor farmaceutice (medicamente) pentru care detine Autorizatia de distributie en gros nr..X.D eliberata de Ministerul Sanatatii – Agentia Nationala a Medicamentului la data de 28.05.2009, pentru activitatea de facturare medicamente de uz uman.



Prin Nota explicativă nr..X./17.04.2013, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea modalității prin care .X.& .X..X. Sucursala .X. a transmis dreptul de comercializare al medicamentelor către distribuitori angro.

Prin adresa nr.X/24.04.2012, Sucursala precizează că dreptul de comercializare al medicamentelor către distribuitori angro s-a făcut pe baza contractelor de distribuție semnate între acești distribuitori autorizați pe de o parte și .X.& .X..X. pe de altă parte.

Prin adresa nr..X./22.05.2013, Sucursala aduce precizări privind următoarele aspecte:

- lipsa calității de platitor a Contribuției, a Sucursalei,
- analiza modului de calcul al contribuției pentru plătitorii Contribuției.

Sucursala s-a adresat Casei Naționale de Asigurări de Sănătate prin adresa nr..X./30.06.2011, în vederea stabilirii calității de plătitor pentru taxa claw – back, iar prin adresa Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr..X./09.08.2011, Sucursalei i se recunoaște calitatea de persoană juridică conform legislației române, *“sucursala având obligația plății contribuției de claw - back în conformitate cu prevederile legale în vigoare.”*

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- medicamentele comercializate de Sucursala pentru care se calculează taxa claw-back sunt din categoria celor care se eliberează pe baza de prescripție medicală compensate,
- Sucursala mai comercializează medicamente care se eliberează pe bază de prescripție medicală necompensate, precum și medicamente care se eliberează fără prescripție medicală, ce nu intră în categoria celor pentru care se calculează taxa,
- în cadrul activității desfășurate .X.& .X..X. încheie contracte cu distribuitori autorizați, în vederea livrării directe a medicamentelor către aceștia, cu facturarea prin intermediul Sucursalei,
- Sucursala a depus în conformitate cu prevederile art.5 alin.(1), (2) și art.10 din Normele aprobate prin Ordinul comun al MS și CNAS nr.928/591/2010 declarațiile prevăzute în anexele 2a și 2b cu valori 0, pentru perioada trim I 2010 – trim III 2011, la CNAS transmise poștal cu confirmare de primire conform anexei nr.15, la termenele legale.

Conform precizărilor comune ale Ministerului Sănătății nr.CSA 7465/07.07.2010 și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.NLD 5579/07.07.2010 privind aplicarea Ordinului comun MS/CNAS nr.928/591/2010, prin care s-a instituit obligativitatea depunerii declarațiilor cuprinzând lista medicamentelor vândute către terți, Sucursala a depus la CNAS declarațiile nr.2c menționând cantitatea vândută, transmise poștal cu confirmare de primire.

CNAS a notificat Sucursala, după cum urmează:

- trim.I 2010 – trim.IV 2010, nr.NLD X/21.10.2011 a fost primită de Sucursala la data de 07.11.2011, pentru suma de X reprezentând valoarea Contributiei notificate de CNAS, pentru trim I,II, III si IV 2010.

Pentru perioada trim.I 2011 – trim.III 2011 s-au primit următoarele notificări:

- trim.I 2011 – NDL X/15.11.2011, primită la data de 17.12.2011 (confirmare de primire) privind nivelul procentului de contribuție - 8%
- NDL X/23.01.2012 primita la data de 25.01.2012 (confirmare de primire) privind contributia datorata respectiv X, achitata cu OP/25.01.2012.
- trim.II 2011 – NDL X/15.11.2011, primită la data de 17.12.2011 (confirmare de primire) privind nivelul procentului de contribuție - 8%
- NDL X/07.05.2012 primită la data de 09.05.2012 (confirmare de primire) privind contribuția datorată respectiv X, achitată integral cu OP/22.05.2012,
- trim.III 2011 – NDL X/15.11.2011, primită la data de 17.12.2011 (confirmare de primire) privind nivelul procentului de contribuție - 8%
- DB X/23.08.2012 primită la data de 27.08.2012 (confirmare de primire) privind contribuția datorată respectiv X lei, achitată cu OP/30.08.2012.

Sucursala a depus la AFP sector X, următoarele declarații:

- Declarația inventar cod 170 privind contribuțiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurari sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aflate în sold la data de 01.10.2011 si neachitate, cu valori trimestriale "0" (trimitere poștală)
- Declarația cod 171 înregistrată la AFP Sector .X.sub nr.X/29.10.2012, pentru perioada trim.IV 2009 – trim.III 2011.

Organele de inspecție fiscală în urma verificărilor efectuate au stabilit diferențe conform art.363<sup>1</sup> alin.1 și 2, art.365 alin.1<sup>1</sup> și alin.1<sup>3</sup> din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, art.9 alin.2 din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada trimestrul IV 2009 – trimestrul III 2011 în suma de **.X.lei**.

Totodată, s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru neconstituirea și neachitarea obligației fiscale principale aferenta trim IV 2009 și neachitată la termenul legal al obligației fiscale principale aferentă întregii perioade verificate, în sumă de **.X.lei**, respectiv **.X.lei**, conform art.120 alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:**

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând **Contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătăți, aflate în sold, la data de 1 octombrie 2011 și neachitate (taxa claw-back)**, precum și dobânzi/majorări de întârziere și penalități în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității constituirii acestei contribuții în sarcina .X. & .X..X. Sucursala .X., în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că aceasta nu este subiect al impunerii.

În fapt, Sucursala detine Autorizația de distribuție angro nr. .X.D eliberată de Ministerul Sănătății – Agenția Națională a Medicamentului la data de 28.05.2009, pentru activitatea "de facturare medicamente de uz uman", conform exemplarului anexat în copie la dosarul cauzei.

În vederea stabilirii calitatii de platitor pentru contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătăți, aflate în sold, la data de 1 octombrie 2011 și neachitate, Sucursala s-a adresat Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, iar adresa de răspuns nr. .X./09.08.2011 precizează că "[...] .X. are obligația plății contribuției de claw-back în conformitate cu prevederile legale în vigoare."

Prin adresa nr. .X./17.04.2013, organele de inspecție fiscală solicită reprezentanților .X. & .X..X. Sucursala .X., notă explicativă privind modalitatea prin care .X. & .X..X. a transmis dreptul de comercializare al medicamentelor către distribuitorii angro.

Prin adresa de răspuns nr. X/24.04.2013 .X. & .X..X. Sucursala .X. precizează " [...] dreptul de comercializare în România a medicamentelor .X. este transmis exclusiv de către .X. & .X..X., persoană juridică austriacă, către distribuitorii din România, persoane juridice române cu sediul în România, autorizați de Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor medicale pentru activitatea de procurare/comercializare.", "Sucursala" entității juridice austriace neavând personalitate juridică nu a primit dreptul de comercializare a medicamentelor .X. în România".

Astfel, Sucursala a depus în conformitate cu prevederile art.5 alin.(1), (2) și art.10 din Normele aprobate prin Ordinul comun MS/CNAS nr.928/591/2010 a declarațiilor prevăzute în anexele 2a, 2b, 2a<sup>1</sup> și 2b<sup>1</sup> cu valori 0, pentru perioada trim I 2010 – trim III 2011, și declarațiile 2c (vânzări către terți) și 2c<sup>1</sup> (încasări de la terți) cu valori, conform Ordinului MS și CNAS nr.351/464/21.04.2011.

Sucursala a plătit sumele aferente contribuției notificate de CNAS la termen, conform notificărilor emise de CNAS.

De asemenea, Sucursala a depus la AFP sector X, următoarele declarații:

- Declarația inventar cod 170 privind contribuțiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aflate în sold la data de 01.10.2011 și neachitate, cu valori trimestriale "0" (postal)
- Declarația cod 171 înregistrată la AFP Sector .X. sub nr. X/29.10.2012, privind contribuțiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, pentru perioada cuprinsă între trimestrul IV al anului 2009 și trimestrul III al anului 2011.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 363 ind. 1 alin. 1 și 2, art. 365 alin. 1, ind. 1 și 3 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății republicată cu modificările și completările, Circulara MF nr. X din 07.12.2012 și Circulara MF nr. X. din 30.10.2012 au stabilit suplimentar de plată taxa claw back aferentă tr. IV 2009 în suma de X lei, diferențe în sumă de X lei pentru perioada trim. I 2010 – trim. III 2011, și respectiv au calculat accesorii aferente în sumă de X lei.

Contestatară susține că nu datorează *contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aflate în sold, la data de 1 octombrie 2011 și neachitate* (taxa claw-back) întrucât nu are personalitate juridică, fiind dezmembrământ fără personalitate juridică al firmei .X. & .X..X., conform prevederilor art. 43 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, nu comercializează medicamente de uz uman în România, nu a primit dreptul de comercializare a medicamentelor firmei .X. în România, fiind însărcinată exclusiv cu emiterea facturilor în numele și în contul .X. & .X..X., dreptul de comercializare al produselor .X. în România a fost transmis distribuitorilor angro cu care .X. & .X..X. a încheiat contracte, distribuitori ce sunt autorizați de ANMMDM.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art. 43 alin. 1 și art. 44 din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează;

*“ART. 43 - (1) Sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților și se înregistrează, înainte de începerea activității lor, în registrul comerțului din județul în care vor funcționa.*

*ART. 44 - Societățile străine pot înființa în România, cu respectarea legii române, filiale, precum și sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte sedii secundare, dacă acest drept le este recunoscut de legea statutului lor organic.”*

Astfel, se reține că, *Sucursalele* înființate în România se supun legislației române, acestea reprezentând, așa cum reiese din prevederile citate mai sus, dezmembrăminte fără personalitate juridică ale unei societăți care exercită o funcție de mandat, încheind acte juridice numai în numele societății mama.

În ceea ce privește persoana obligată la constituirea, declararea și obligația plății *Contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății*, sunt aplicabile prevederile art.363<sup>1</sup> din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada contestată, respectiv:

“ART. 363<sup>1</sup>

(1) *Pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participă, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr. 14.*

(2) *În cazul în care deținătorii de autorizații de punere pe piață a medicamentelor respective nu desfășoară în România activități de comercializare a acestora, contribuția este datorată de persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în România.*”

Astfel, conform prevederilor sus citate rezultă faptul că această contribuție este datorată de deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor cu condiția să realizeze încasări din comercializarea în România a medicamentelor.

Prin excepție, în cazul în care deținătorul de autorizație de punere pe piață a medicamentelor în cauză nu desfășoară în România activități de comercializare a acestora, contribuția este datorată de persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor ca urmare a obținerii acestui drept de comercializare, direct sau indirect, de la respectivul deținător al autorizației de punere pe piață, respectiv distribuitorul medicamentelor compensate din fonduri publice, livrate farmaciilor sau spitalelor.

În concluzie, subiecții contribuției individualizați în mod expres la art.363<sup>1</sup> alin.1 și alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, sunt următorii:

- deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, după deducerea taxei pe valoarea adăugată,
- persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în România, pentru situația în care deținătorii de autorizații de punere pe piață a medicamentelor respective nu desfășoară în România activități de comercializare a acestora.

Având în vedere că din documentele aflate la dosarul cauzei, a rezultat că:

- deținătorul autorizațiilor de punere pe piață pentru medicamentele de uz uman ale grupului .X., comercializate pe teritoriul României este .XX GmbH, persoană juridică germană cu sediul în .X., Germania, înregistrată la Registrul Comerțului .X. sub nr.HR B .X., iar entitatea care a încheiat contractele de distribuție cu distribuitorii autorizați, persoane juridice române, cu sediul în România, este .X.& Co KG, persoană juridică austriacă cu sediul în .X., Austria, str. .X. Gasse, nr.1121, înregistrată sub nr.FN .X.m,
- dreptul de comercializare al medicamentelor către distribuitori angro s-a făcut pe baza contractelor de distribuție semnate între distribuitori autorizați, persoane juridice române cu sediul în România, pe de o parte și .X.& .X..X. pe de alta parte,
- distribuitorii care au primit dreptul de comercializare în România de la .X.& .X..X. sunt autorizați de Agenția Națională a Medicamentului pentru activitatea de procurare/comercializare, deținere (depozitare)/manipulare și livrare a medicamentelor de uz uman,
- Sucursala deține Autorizația de distribuție angro nr..X.D eliberată de Ministerul Sănătății – Agenția Națională a Medicamentului la data de 28.05.2009, pentru activitatea de facturare medicamente de uz uman, și nu deține dreptul de comercializare a produselor .X.,

organul de soluționare a contestației constată că în cauză, privitor la .X.& .X..X. Sucursala .X. nu sunt îndeplinite condițiile de impunere, prevăzute expres de art.363<sup>1</sup> din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în vederea clarificării aspectelor privind calitatea plătitorului de contribuție, cu adresa nr.X/05.11.2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat direcției de specialitate din ANAF precizări cu privire la calificarea Sucursalei drept plătitor al contribuției.

Cu adresa de răspuns nr.X/19.12.2013, direcția de specialitate comunică faptul că „*Contestatoarea .X.& .X..X. Sucursala .X. nu are personalitate juridică, fiind considerată dezmembrământ fără personalitate juridică al .X.& .X..X., potrivit dispozițiilor art.43 alin.1 și ale art.44 din Legea societăților nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*Conform Autorizației de distribuție angro nr..X.D/28.05.2009 emise de Agenția Națională a Medicamentului, contestatoarea este autorizată exclusiv pentru activitatea de facturare a medicamentelor de uz uman.”*

Organul de soluționare a contestației nu-și poate însuși argumentele organelor de inspecție fiscală de la capitolul „*Discuția finală cu contribuabilul privind constatările stabilite de organul de inspecție fiscală*”, potrivit cărora *nu iau în considerare susținerile Sucursalei privitoare la calitatea de plătitor a acestei contribuții, întrucât nu are personalitate juridică, fiind considerată dezmembrământ fără personalitate juridică a firmei .X.& .X..X., conform prevederilor art. 43 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, deoarece:*

- Sucursala desfășoară activitate de comerț, aspect ce este menționat și în Hotărârea de înființare a Sucursalei .X. unde se specifică ca “***principalul obiect de activitate va fi: CAEN 4646 Comerț cu ridicata al produselor farmaceutice***”.

Aceasta rezultă și din Certificatul constatator nr..X./04.12.2012 eliberat de Oficiul Registrului Comertului, unde la rubrica *Domenii de activitate* este consemnată ca activitate principală conform codificării, activitatea de comerț cu ridicata al produselor farmaceutice cod 4646.

- desfășoară și activitate de marketing depunând “.. *toate eforturile necesare în scopul comercializării produselor enumerate în anexa A (produsele BI) și va respecta toate reglementările legale aplicabile în România cu privire la activitățile de marketing.....*”, așa cum rezultă din Contractul privind prestările de servicii de marketing (România) încheiat între .X.& .X..X. și .X.& .X..X. Sucursala .X. la data de 01.01.2009.

- activitatea desfășurată de .X.& .X..X. este de comercializare, având în vedere contractele de vânzare–cumpărare încheiate cu distribuitorii români prin care se definește clar calitatea de vânzător al societății mamă,

întrucât din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu a rezultat că Sucursala ar fi efectuat acte/fapte de comerț în nume propriu.

Mai mult, chiar organele de inspecție fiscală au reținut în raportul de inspecție fiscală că “In cadrul activitatii desfășurate .X.& .X..X. incheie contracte cu distribuitori autorizati, in vederea livrării directe a medicamentelor catre acestia, cu facturarea prin intermediul sucursalei.”, ceea ce întărește concluzia că Sucursala nu comercializează medicamente în nume propriu.

În consecință, în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X.& .X..X. Sucursala .X. **contribuție trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății în cuantum de .X.lei**, contestația urmând a fi admisă pentru suma contestată cu titlu de contribuție trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, în temeiul art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) “În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,.*

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesorium sequitur principale”, contestația va fi admisă și pentru obligațiile fiscale accesorii în cuantum de **X lei**.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

### **DECIDE**

Admiterea contestației formulată de **.X.& .X..X. Sucursala .X.** și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-S1 .X./31.05.2013 contestată, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X.lei – contribuție trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății,**
- **.X.lei – dobânzi/majorări de întârziere,**
- **.X.lei – penalități de întârziere.**

**X**

**DIRECTOR GENERAL**