



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 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA nr.288/11.11.2016

privind solutionarea contestatiei formulate de

.X. SRL din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**A_SLP 1851/05.10.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./30.09.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1851/05.10.2016 cu privire la contestația formulată de **.X. SRL** cu sediul în municipiul .X., sector .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J.X./1991, reprezentantă convențional prin SCA .X. conform împuternicirii avocațiale seria B .X./2016.

.X. SRL contestă *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.09.2016*, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .X. lei – contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății;

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,

- .X. lei - penalitati de intarziere.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X., respectiv la data de **15.09.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./**19.09.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane

juridice nr.F-.X./15.09.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016, societatea susține următoarele:

1. Inspecția fiscală a depășit termenul maxim prevăzut de lege, fiind încălcate prevederile art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care termenul de efectuare a inspecției fiscale este un termen legal, iar natura juridică a acestuia este aceea a unui termen imperativ și absolut, astfel încât depășirea sa atrage sancțiunea decăderii organului fiscal din dreptul de a efectua inspecția fiscală și orice act administrativ emis, este nul.

În caz contrar, contestatara susține că raportat la termenele de plată ale contribuției, înțelege să invoce prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în ceea ce privește trimestrele IV 2009 – III 2010, în condițiile în care inspecția fiscală a fost demarată în data de 09.12.2014 și cauza de suspendare a încetat în data de 09.06.2015, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale fiind prescris încă din data de 01.07.2016.

Totodată, menționează că depășirea termenului legal maxim în care se desfășoară inspecția fiscală are drept consecință încetarea cauzei de suspendare a curgerii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

2. Inspecția fiscală a stabilit în mod nelegal obligații de plată referitoare la contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, întrucât:

- Casa Națională de Sănătate este competentă pentru stabilirea contribuției clawback, și nu ANAF, potrivit art.9 alin.2 și alin.5 din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, în susținere invocând Decizia nr..X..06.2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal;

- organul de inspecție fiscală a aplicat în mod eronat procentul de contribuție la valoarea vânzărilor, în condițiile în care corect, trebuia aplicat la valoarea încasărilor, conform prevederilor art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Ordinul comun nr.928/591/2010 al Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate;

- organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate vânzările de medicamente, deși doar o parte dintre acestea intră în mecanismul de calcul al contribuției, respectiv doar medicamentele suportate din fondurile publice, respectiv din Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate sau din bugetul Ministerului Sănătății, conform art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat accesorii începând cu data de 25.01.2010, în condițiile în care normele de aplicare au fost adoptate într-o formă finală aplicabilă în data de 28.04.2011 prin Ordinul comun al Ministrului Sănătății și a președintelui CNAS nr.351/464/2011 pentru modificarea și completarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art. 363¹ alin. (1) și (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea contestațiilor și încasarea contribuțiilor pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, aprobate prin Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 928/591/2010.

Mai mult, inexistența normelor de aplicare atrage imposibilitatea imputării taxei asupra contribuabililor desemnați de lege având în vedere mecanismul impus de

art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, care este diferit de cel stabilit prin OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contributii pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii.

Totodata se invoca principiul securitatii juridice si a previzibilitatii legii, respectiv contribuabilul trebuie sa aiba acces la reglementarile care ii sunt aplicabile, pentru a lua cunostinta de continutul acestora.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.09.2016 emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./10.08.2016, astfel:

Din verificarea efectuata asupra modului de constituire, declarare si virare a contributiei, organele de inspectie au constatat urmatoarele:

- .X. SRL detine autorizatii de punere pe piata romaneasca de medicamente pentru produsele din anexa nr.7 „Lista medicamentelor pentru care s-a identificat ca se datoreaza contributia”;
- .X. SRL detine autorizatiile de distributie angro .X./12.08.2009, .X./26.11.2009, .X./03.06.2013;
- pentru trim IV 2009, societatea a depus declaratiile 2a, 2b, 2b1 sub nr..X./28.09.2011, inregistrata la CNAS sub nr..X./28.09.2011, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr.NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;
- pentru trim I 2010, societatea a depus declaratiile 2a, 2b, 2b1 sub nr..X./26.05.2011 inregistrata la CNAS sub nr. .X./01.06.2011, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr.NLS .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 7%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;
- pentru trim II 2010, societatea a depus declaratia nr..X./01.09.2011, inregistrata la CNAS sub nr..X./02.09.2011, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr.NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;
- pentru trim III 2010, societatea a depus declaratia nr..X./04.05.2012, inregistrata la CNAS sub nr..X./04.05.2012, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;
- pentru trim IV 2010, societatea a depus declaratia nr.X./07.11.2012, inregistrata la CNAS sub nr..X./07.11.2012, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./10.08.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr. 95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, volumul de vanzari aferente trimestrului fiind in valoare de .X. lei;
- pentru trim I 2011, societatea a depus declaratia nr.X./07.11.2012, inregistrata la CNAS sub nr..X./07.11.2012 pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./10.08.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile

ulterioare, acesta fiind 9%, volumul de vanzari aferente trimestrului fiind in valoare de .X. lei;

- pentru trim II 2011, societatea a depus declaratia nr.X./10.01.2013, inregistrata la CNAS sub nr..X./10.01.2013 pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./10.08.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr. 95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, volumul de vanzari aferente trimestrului fiind in valoare de .X.1 lei;

- pentru trim III 2011, societatea a depus declaratia .X./01.02.2013, inregistrata la CNAS sub nr..X./01.02.2013 pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr. 95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 8%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;

- contributia trimestriala a fost evidentiata in contabilitate in contul 446.40 "*Contributia trimestriala pentru veniturile obtinute*" in corespondenta cu contul de cheltuiala 635.40 "*Cheltuieli privind contributia trimestriala pentru veniturile obtinute*", societatea achitand suma de .X. lei;

- volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele nationale de sanatate declarate este evidentiat in contabilitate in conturile 701.500 "*Venituri din vanzarea prod. f.intern*", 707.500 "*Venituri din vanzarea marf. Onco + dial*", 707.100 "*Venituri din vanzarea marf. .X.*", conform situatiei prezentata de societate, care a declarat volumul vanzarilor de medicamente prin declaratiile 2a si 2b.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar al contributiei trimestriale aferenta perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2011 in suma de .X. lei, cu baza impozabila in suma totala de .X. lei, ca urmare a aplicarii procentului aferent fiecarui trimestru prevazut in Anexa 14 la Legea nr.95/2006 asupra volumului trimestrial al vanzarilor de medicamente incluse in programele nationale de sanatate, declarate si evidentiata de societate in contabilitate, conform prevederilor art.363 ^1 alin.1) - 3) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent debitului suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de .X. lei s-au calculat de la data scadentei pana la data de 31.07.2016 dobanzi si penalitati in suma de .X. lei, respectiv.X. lei, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se rețin urmatoarele:

A. PROCEDURĂ

1. Referitor la sustinerea contestatarei potrivit careia inspectia fiscala s-a desfășurat în perioada 09.12.2014-01.08.2016, fiind depasita perioada legala pentru desfășurarea acesteia, fapt pentru care orice act emis cu încălcarea termenului este nul, se retine ca termenul de 6 luni privind durata efectuării unei inspectii fiscale, prevazut de art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este un termen de decădere, acesta avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata

cu nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei fiscale efectuate, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens.

Conform prevederilor art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni.”

Astfel, acest termen este de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, iar nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale, contestatarea neprobând faptul că organele de inspecție fiscală ar fi utilizat ineficient timpul destinat inspecției fiscale.

Or, atâta vreme cât decizia de impunere nr.F-.X./15.09.2016 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art.46 din Codul de procedura fiscala, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarului vadesc o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale in materie.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr..X..04.2014, Curtea de Apel .X. reține faptul că *“(...) termenul impus de prevederile art.104 din OG nr.92/2003 nu are natura unui termen procedural de decădere.”*

Astfel, argumentul societății referitor la nerespectarea termenului maxim prevazut de lege pentru efectuarea inspectiei nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei.

2. Referitor la invocarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru perioada trim. IV 2009 – trim. III 2010, se rețin următoarele:

Potrivit art.23, art.91 alin.1 și alin.2 și art.92 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. (...)”.

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspectiei fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale; (...)”.

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscala se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta

fiscala, iar ca efect al implinirii termenului de prescriptie organele fiscale nu mai emit titlul de creanta fiscala prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând contributi trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2010 și accesorii aferente, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscala, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la actiune, respectiv a dreptului organului fiscal la actiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la actiune al organului fiscal pentru stabilirea obligatiilor fiscale se naste la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaratiei fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **contributia trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2010**, potrivit art.365 alin.(1[^]1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 07.10.2009:

“Contribuția prevăzută la art. 363[^]1 se virează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, într-un cont special, deschis la Trezoreria Statului pe numele Ministerului Sănătății.”

Astfel, pentru contribuția trimestrială aferentă trimestrului IV 2009, exigibilitatea intervine la data de 25.01.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de contribuție începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

În consecință, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 09.12.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili suplimentar contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, aferentă perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2010 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că „*dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a prescis încă din data de 01.07.2016, anterior datei emiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.*”

Cât privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscale de a stabili obligații fiscale raportat la depășirea termenului de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că legiuitorul a reglementat expres suspendarea termenului de prescripție de momentul începerii inspecției fiscale și al emiterii deciziei de impunere, fără a prevedea încetarea suspendării prescripției la data expirării celor 6 luni în care trebuia efectuată inspecția fiscală.

Eroarea contestatareii constă în aceea că s-a raportat la data finalizării inspecției fiscale.

3. Referitor la afirmațiile societății, potrivit cărora “Casa Națională de Asigurări de Sănătate este competentă pentru stabilirea contribuției Clawback, iar nu ANAF”, respectiv “ANAF nu are competența legală de a stabili în sarcina subscrisei obligații referitoare la contribuția claw-back, cel puțin pentru perioada în care aceasta era reglementată de art.363¹ din Legea nr.95/2006”, se reține că:

- în conformitate cu prevederile art.9 alin.2 din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare “(2) Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, procedurile de administrare a creanțelor reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1) vor fi continuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, care se subrogă în drepturile și obligațiile Ministerului Sănătății - Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, în calitate de creditor bugetar, pe care le succede de drept în această calitate. Administrarea creanțelor reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1) se îndeplinește potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

- în conformitate cu art.1 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală;

b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.” Potrivit prevederilor legale invocate rezultă că ANAF prin DGAMC deține competența de administrare a .X. SRL, inclusiv de efectuare a inspecției fiscale, pe perioada trim IV 2009- trim III 2011.

Mai mult, prin Decizia nr.X/2014 emisă de ICCJ într-o cauză similară, irevocabilă, se apreciază că „(...) OUG nr.77/2011 nu face distincție după cum creanțele s-au născut anterior sau ulterior intrării sale în vigoare, efectul legii constând exclusiv în transferul calității de creditor bugetar de la CNAS către ANAF.”

Astfel, organele de inspecție fiscală își exercită atribuțiile prevăzute la art.94 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”, **stabilind contribuția sau diferențele de contribuții prin emiterea deciziei de impunere.**

Referitor la argumentul contestatarii prezentat la pct.33 la contestație, respectiv invocarea Deciziei nr..X..06.2014 emisă de ICCJ, respectiv reținerea potrivit căreia s-a decis „admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive a Agenției Naționale de Administrare Fiscală este corectă, autoritatea indicată nu este emitenta actelor administrative a căror anulare s-a cerut și nici nu are obligația să stabilească cuantumul contribuției clawback”, organul de soluționare nu poate reține acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât practica instanței în această materie nu este constantă.

Așa cum s-a reținut anterior prin Decizia nr.601/2014 această instanță judecătorească a reținut că „În ceea ce privește calitatea procesuală pasivă a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Înalta Curte apreciază că instanța de fond nu a determinat corect cadrul procesual al litigiului, astfel că invocarea ca prim motiv de recurs încălcarea dispozițiilor art. 9 alin. (2) din O.U.G. nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, în sensul că se impunea introducerea în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală în calitate de pârâtă, se dovedește a fi întemeiată.(...) Se constată, pe de o parte, că O.U.G. nr. 77/2011 nu face distincție după cum creanțele s-au născut anterior sau ulterior intrării sale în vigoare, efectul legii constând exclusiv în transferul calității de creditor bugetar de la CNAS către ANAF.”

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentele de natură procedurală invocate de contestatară, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. FOND

Referitor la contributia trimestriala pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii, aferenta perioadei trim.IV 2009 - trim.III 2011, in suma de .X. lei si accesorii aferente in suma de .X. lei, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității colectării suplimentare a contribuției trimestriale datorate potrivit art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care practica instanțelor judecătorești, singurele în măsură să interpreteze o normă de drept, este în sensul că taxa clawback se calculează prin aplicarea procentului taxei asupra valorii încasărilor de medicamente .

In fapt, din verificarea efectuata asupra modului de constituire, declarare si virare a contributiei, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- .X. SRL detine autorizatii de punere pe piata romaneasca de medicamente pentru produsele din anexa nr.7 „Lista medicamentelor pentru care s-a identificat ca se datoreaza contributia”;
- .X. SRL detine autorizatiile de distributie angro .X./12.08.2009, .X./26.11.2009, .X./03.06.2013;
- pentru perioada trim IV 2009-trim III 2011, societatea a depus declaratii la CNAS pentru care a primit notificări prin care se comunica societății nivelul procentului de contributie

conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare;

- contributia trimestriala a fost evidentiata in contabilitate in contul 446.40 "Contributia trimestriala pentru veniturile obtinute" in corespondenta cu contul de cheltuiala 635.40 "Cheltuieli privind contributia trimestriala pentru veniturile obtinute", societatea achitand suma de .X. lei;

- volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele nationale de sanatate declarate sunt evidentiata in contabilitate in conturile 701.500 "Venituri din vanzarea prod. f.intern", 707.500 "Venituri din vanzarea marf. Onco + dial", 707.100 "Venituri din vanzarea marf. .X.", conform situatiei prezentata de societate, care a declarat volumul vanzarilor de medicamente prin declaratiile 2a si 2b.

Organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar al contributiei trimestriale aferenta perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2011 in suma de .X. lei, cu baza impozabila in suma totala de .X. lei, ca urmare a aplicarii procentului aferent fiecarui trimestru prevazut in Anexa 14 la Legea nr.95/2006 asupra volumului trimestrial al vanzarilor de medicamente incluse in programele nationale de sanatate, declarate si evidentiata de societate in contabilitate, conform prevederilor art.363¹ alin.1) - 3) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent debitului suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de .X. lei s-au calculat de la data scadentei pana la data de 31.07.2016 dobanzi si penalitati in suma de .X. lei, respectiv .X. lei, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca „procentul contributiei se determina pe baza declaratiilor 2a si 2b (privind volumul vanzarilor de medicamente), in timp ce baza de calcul pentru contributie, la care se aplica procentul, se determina pe baza declaratiilor 2a¹ si 2b¹ (privind incasarile realizate din vanzarea de medicamente).”, precum si ca „baza de calcul stabilita de organul fiscal (...) este nelegala si ca urmare a faptului ca are in vedere toate vanzarile de medicamente ale subscrisei, inclusiv cele vandute pe piata libera prin plata de catre pacienti a pețului întreg, iar nu exclusiv pe cele suportate din resursele sistemului de asigurari de sanatate.”

În drept, potrivit prevederilor OUG nr.104/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, in vigoare incepand cu data de 07.10.2009, respectiv:

"ART. 363¹

(1) Pentru finantarea unor cheltuieli de sanatate, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sanatate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurari sociale de sanatate, 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 vanzarilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr. 14. (...)"

6. La articolul 365, după alineatul (1) se introduc trei noi alineate, alineatele (1¹) - (1³), cu următorul cuprins:

"(1^1) Contribuția prevăzută la art. 363^1 se virează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, într-un cont special, deschis la Trezoreria Statului pe numele Ministerului Sănătății.

(1^2) Persoanele juridice prevăzute la art. 363^1 alin. (1) care nu își îndeplinesc obligația de plată pierd dreptul la decontarea din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate a contravalorii medicamentelor comercializate în cadrul programelor naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în tratamentul ambulatoriu, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, precum și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc.

(1^3) Pentru neplata la scadență a contribuțiilor prevăzute la art. 363^1 se calculează și se datorează accesorii în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

8. După anexa nr. 13 se introduce o noua anexă, anexa nr. 14, având cuprinsul prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezenta ordonanță de urgență.

ART. II

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, la art.363^1 alin.(1) din OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se reglementează modalitatea de calcul a Contribuției, respectiv *„detinatorii autorizațiilor de punere pe piața a medicamentelor [...] care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participa, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzarilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr.14."*

În consecință, din coroborarea acestor prevederi legale rezultă că baza de calcul a Contribuției trebuie să fie calculată în funcție de valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzarilor și nu în funcție de totalul volumului vânzarilor realizat de către un producător din vânzarea medicamentelor care fac obiectul OUG nr.104/2009.

Astfel, Contribuția stabilită prin art.363^1 alin.(1) din OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății se va plăti în raport de sume efectiv încasate pentru livrări efectuate după intrarea în vigoare a legii.

În ceea ce privește termenul de plată prevăzut de OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, acesta este stabilit ca fiind trimestrul, respectiv data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, însă cu obligația Ministerului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate de a emite norme în aplicarea OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

În aplicarea art.II din OUG 104/2009 s-a emis Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/15.06.2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363^1 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele pentru perioada 25.06.2010-28.04.2011:

ART. 1 - În înțelesul prezentelor norme, termenii și noțiunile folosite au următoarele semnificații:

a) volumul vânzărilor reprezintă întreaga cantitate de medicamente din cadrul programelor naționale de sănătate, de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, și de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, vândută în sistemul de asigurări sociale de sănătate către furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu și către unitățile sanitare cu paturi, în cadrul unui trimestru;

b) total venituri trimestriale obținute reprezintă valoarea rezultată în urma comercializării corespunzătoare întregii cantități de medicamente incluse în programele naționale de sănătate, de medicamente 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 de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, încasată de către persoanele menționate la art. 3 în cadrul unui trimestru, după deducerea TVA.

ART. 4 - (1) Procentul contribuției se determină potrivit anexei nr.14 la Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, din total venituri obținute trimestrial, în funcție de volumul vânzărilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate, de medicamente 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 de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, definit la art. 1 lit. a).

(2) Valoarea contribuției trimestriale se determină prin aplicarea procentului de contribuție, stabilit potrivit alin.(1), asupra totalului de venituri obținute trimestrial, definite la art. 1 lit. b), după deducerea TVA.

(3) În termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme, Agenția Națională a Medicamentului .X., prin Ministerul Sănătății, transmite Casei Naționale de Asigurări de Sănătate lista cuprinzând persoanele menționate la art.3. Datele se transmit pe suport hârtie și în format electronic, conform modelului prevăzut în anexa nr.1. În situația în care apar modificări în această listă, datele se transmit la Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de maximum 3 zile lucrătoare de la apariția acestora, lista actualizându-se ori de câte ori este nevoie.

(4) Contribuția se virează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, în contul deschis pe numele Ministerului Sănătății la Activitatea de Trezorerie și Contabilitate Publică a Municipiului .X., cont care va fi afișat pe site-ul Ministerului Sănătății.

ART. 10 - Pentru trimestrul I al anului 2010, declarațiile prevăzute la art. 5 alin. (1) se depun în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme."

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se retine ca baza de calcul a Contribuției trimestriale conform art.363¹ alin.1 din Legea nr.95/2006, se calculează din valoarea încasărilor de medicamente dintr-un trimestru incluse în sistem, în funcție de consumul acestora, și nu în funcție de valoarea totală a vânzărilor care include și vânzările de produse care ulterior pot fi revândute în afara sistemului asigurărilor sociale de sănătate.

Contribuția stabilită urmează să fie virată trimestrial până la data de 25 a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează.

Art.5 din același act normativ stipulează:

ART. 5 – (1) În primele 5 zile ale lunii următoare încheierii unui trimestru, persoanele prevăzute la art.3 au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, declarațiile prevăzute în anexele nr.2a și 2b.

(2) *Declarațiile prevăzute la alin.(1) se dau pe propria răspundere, se semnează și se asumă de către reprezentantul legal al persoanelor prevăzute la art. 3. Depunerea declarației și completarea tuturor câmpurilor sunt obligatorii. În cazul în care nu există date, se completează cu zero.*

(3) Contribuția datorată se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor și se comunică persoanelor menționate la art.3, potrivit formularului prevăzut în anexa nr. 3.

Astfel, platitorii contribuției au obligația ca în primele 5 zile ale lunii următoare încheierii unui trimestru să depună la CNAS declarațiile prevăzute în anexele nr.2a Lista medicamentelor vândute în trimestrul 2010 pentru furnizorii de medicamente utilizate în tratamentul ambulatoriu și nr.2b Lista medicamentelor vândute în trimestrul 2010 pentru unitățile sanitare cu paturi.

În termen de 15 zile de la data depunerii acestor declarații, CNAS comunică notificările privind valoarea contribuției datorate, termenul de plată și contul unde urmează a fi virată contribuția.

Din coroborarea textelor de lege invocate reiese că după depunerea declarației de către platitorii contribuției, valoarea contribuției datorate este stabilită de CNAS printr-o notificare, care reprezintă titlu de creanță potrivit prevederilor art.110 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la art.10 din Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/15.06.2010 nr.928/591/15.06.2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că *“Pentru trimestrul I al anului 2010, declarațiile prevăzute la art.5 alin.(1) se depun în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme.”*

Astfel, chiar dacă în actul normativ anterior, respectiv OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se stipulează că respectiva contribuție se virează trimestrial, respectiv până la 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, întrucât prin noul act normativ respectiv Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/15.06.2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare se stipulează expres pentru trimestrul I 2010 se depun declarații în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a acesteia, se reține că toți platitorii contribuției trebuie ca în cadrul acestui termen să depună declarația.

Însă, având în vedere că noul act normativ prevede că valoarea contribuției va fi stabilită de CNAS printr-o notificare, care reprezintă titlu de creanță, până la comunicarea acesteia platitorul contribuției nu poate plăti contribuția, necunoscând valoarea acesteia.

În Monitorul Oficial nr.295 din 28.04.2011 a fost publicat Ordinul Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.351/464/2011 pentru modificarea și completarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363¹ alin. (1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea contestațiilor și încasarea contribuțiilor pentru finanțarea unor

cheltuieli de sănătate, aprobate prin Ordinul Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/2010.

Acest ordin aduce o serie de clarificări în ceea ce privește interpretările anterioare ale prevederilor referitoare la declararea, calculul și plata contribuției trimestriale, respectiv:

Articolul 5 se modifică și va avea următorul cuprins:

(1) În primele 5 zile ale lunii următoare încheierii unui trimestru, persoanele prevăzute la art. 3 au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, declarațiile prevăzute în anexele nr. 2a și 2b.

(2) Persoanele prevăzute la art. 3 au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, declarațiile prevăzute în anexele nr. 2a¹ și 2b¹ în primele 5 zile ale lunii următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru., astfel data la care contribuția trimestrială devine exigibilă se stabilește numai după încasarea în totalitate a veniturilor din vânzări aferente unui trimestru,

De asemenea, s-au introdus declarații suplimentare noi care conțin detalii cu privire la contravaloarea medicamentelor încasate într-un anumit trimestru.

(4) Contribuția datorată în funcție de datele raportate prin declarațiile 2a¹ și 2b¹ se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor și se comunică persoanelor menționate la art. 3, potrivit formularului prevăzut în anexa nr.3, astfel data la care contribuția trimestrială trebuie plătită este stabilită de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate printr-o notificare adresată fiecărui plătitor.

Mai mult, *la articolul 6, alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins: "(4) Datele cu privire la sumele notificate conform art.5 alin.(4), în format centralizat, se transmit Ministerului Sănătății în perioada 25 - 30 a fiecărei luni următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru."*

Așadar, conform prevederilor Ordinului ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.351/2011, contribuția trimestrială devine exigibilă doar după încasarea în totalitate de către plătitori a veniturilor aferente unui trimestru.

Astfel, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.928/591/2010, totalul veniturilor trimestriale reprezintă valoarea rezultată din comercializarea în România de către plătitorii taxei de medicamente incluse în programele naționale de sănătate 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 medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc.

În consecință, persoanele obligate la plata taxei urmează să declare Casei Naționale de Asigurări de Sănătate vânzările de medicamente către furnizorii de medicamente utilizate în tratamentul ambulatoriu sau către unități sanitare cu paturi, prin intermediul formularelor 2a și, respectiv, 2b, iar prin intermediul noilor declarații 2a¹ și 2b¹, încasarea integrală a acestor venituri trimestriale aferente vânzărilor anterior declarate.

Declarațiile 2a¹ și 2b¹ se depun în primele 5 zile ale lunii următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru.

Cât privește modul de calcul al taxei, Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.351/2011 aduce clarificări cu privire la faptul că procentul stabilit în funcție de totalul veniturilor din vânzări de medicamente pentru tratament ambulatoriu și uz spitalicesc aferente fiecărui trimestru se aplică asupra încasărilor rezultate din vânzările de medicamente pentru tratament

ambulatoriu și uz spitalicesc aferente aceluiași trimestru, așa cum prevede și OUG nr.104/2009 care a introdus această contribuție.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X., pronunțată de ICCJ în dosarul nr..X., într-o speță similară, instanța a respins recursul formulat de Casa Națională de Asigurări de Sănătate împotriva Sentinței nr..X..2012 a Curții de Apel .X., ca nefondat. Astfel, acțiunea formulată de reclamanta în contradictoriu cu Casa Națională de Asigurări de Sănătate a condus la anularea notificării nr..X./15.11.2011 emisă de aceasta referitoare la contribuția clawback aferentă perioadei trim.II 2010 *întrucât este nelegală stabilirea contribuției clawback prin raportare la volumul vânzărilor trimestriale, acesta reprezentând baza de calcul pentru determinarea procentului de contribuție iar nu baza de calcul pentru valoarea contribuției datorate.*

Totodată, se reține din Sentința civilă nr..X..2012 „*Ca atare, potrivit legii, procentul contribuției se aplică asupra valorii încasărilor de medicamente, raportate prin declarațiile 2a¹ și 2b¹. Această concluzie rezultă clar și din art.4 alin.2, corelat cu art.1 lit.b din Ordin. (...)*”

Decizia nr.601/2014 emisă de ICCJ într-o cauză similară, afirmă că „*(...) baza de calcul a procentului de contribuție și baza de calcul pentru valoarea contribuției datorate, prin Ordinul comun nr.351/464/2011 de modificare și de completare a Ordinului comun nr.928/591/2010 s-a prevăzut obligația plătitorilor de a declara atât valoarea vânzărilor, cât și valoarea încasărilor efective, depunând pentru fiecare trimestru declarațiile 2a și 2b privind valoarea vânzărilor pentru stabilirea procentului de contribuție, dar și declarațiile 2a¹ și 2b¹ privind valoarea încasărilor efectiv realizate din comercializarea medicamentelor în tratamentul obligatoriu sau către unitățile sanitare cu paturi pentru a se stabili cuantumul contribuției datorate cu titlu de taxă clawback în trimestrul respectiv.*”

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- societatea a declarat volumul vanzarilor în *declarațiile 2a privind lista medicamentelor vândute pentru furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu și declarațiile 2b privind lista medicamentelor vândute pentru unitățile sanitare cu paturi*, iar în declarațiile 2b¹ a declarat volumul încasărilor pentru unitățile sanitare cu paturi din trim IV 2009 – trim III 2011. În baza acestora s-au primit notificări de la CNAS unde se precizează „*suma estimată de plată (...)*”,
- s-a constatat ca societatea a declarat volumul vanzarilor de medicamente prin declarațiile 2a și 2b, iar în conformitate cu prevederile art.363¹ Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, în vigoare începând cu data de 07.10.2009, reglementare introdusă prin O.U.G. nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006, contribuția este datorată de detinatorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor în raport cu volumul vanzarilor de medicamente în România,
- s-a constatat că s-a achitat mai puțin decât suma prevăzută în titlul de creanță, fapt pentru care s-a procedat la stabilirea diferentelor de plată privind contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății în condițiile în care în perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele naționale de sanatație declarate sunt evidențiate în contabilitate în conturile 701.500 ” *V. din vanzarea prod. f.intern*”, 707.500 ”*V. din vanzarea marf. Onco + dial*”, 707.100 ”*V. din vanzarea marf..X.*”,
- pentru trimestrul I 2010, s-a recalculat taxa clawback și pentru veniturile aferente medicamentelor vândute pentru furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu conform art.363¹ alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea contestațiilor și încasarea contribuțiilor pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate,

- contributia trimestriala a fost evidentiata in contabilitate in contul 446.40 "Contributia trimestriala pentru veniturile obtinute" in corespondenta cu contul de cheltuiala 635.40 "Cheltuieli privind contributia trimestriala pentru veniturile obtinute", societatea achitand suma de .X.,30 lei,
- astfel, s-a stabilit un debit suplimentar al contributiei trimestriale aferenta perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2011 in suma de .X. lei (23.624.051-.X.), cu baza impozabila in suma totala de .X. lei, „ca urmare a aplicarii procentului aferent fiecarui trimestru prevazut in Anexa 14 la Legea nr.95/2006 asupra volumului trimestrial al vanzarilor de medicamente incluse in programele nationale de sanatate, declarate si evidentiate de societate in contabilitate”, conform prevederilor art.363¹ alin.(1) - (3) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare,
- aferent debitului suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de .X. lei s-au calculat de la data scadentei pana la data de 31.07.2016 dobanzi si penalitati in suma de .X. lei, respectiv.X. lei, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că în speța în cauză se impune respectarea prevederilor legale incidente privind stabilirea taxei clawback pentru perioada trim. IV 2009 - trim.III 2011, respectiv determinarea contribuției trimestriale prin aplicarea procentului de contribuție asupra încasărilor obținute trimestrial conform declarațiilor depuse corelat cu evidența contabilă și întrucât organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea calculului acestei taxe, neputându-se substitui organului de inspecție fiscală se va face aplicarea art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de cele precizate si tinand seama de prevederile legale de mai sus, de practica constantă a instanțelor judecătorești în materia taxei, de motivările Senatului României care reține un alt mod de calcul al contribuției menționate, precum și de faptul că instanțele judecătorești sunt singurele în măsură să interpreteze oficial o normă de drept, se va desființa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.09.2016, respectiv pentru contribuția prevăzută la art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, in suma de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala tinand cont de considerentele prezentei decizii si de prevederile legale in vigoare, la recalculare urmand a fi avute in vedere toate celelalte argumente ale contestatarei.

Cât privește accesoriile în sumă de .X. lei, având în vedere principiului de drept "accessorium sequitur principale" acestea vor urma calea principalului, fapt pentru care decizia de impunere va fi desființată și în ceea ce privește cuantumul acestora, iar la reanalizare organele de inspecție fiscală urmează să aibă în vedere toate argumentele contestatarei.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

Desființarea *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.09.2016*, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății;

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,

- .X. lei - penalitati de intarziere,

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la refacerea inspecției fiscale pe aceeași perioadă și având ca obiect aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, dacă se impune, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale și cu cele reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X