



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.192 / 2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. SA din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.**A_SLP 321/12.02.2016**

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./11.02.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 321/12.02.2016 cu privire la contestația formulată de **.X. SA** cu sediul în municipiul .X., strada .X., sector .X. CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr. .X..

.X. SA contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.12.2015*, 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.

Având în vedere prevederile art.347 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare “(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.” și faptul că actul administrativ fiscal a fost comunicat la data de 04.01.2016, deci sub imperiul noii legi, 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, având în

vedere că *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.12.2015* a fost comunicată societății în data de **04.01.2016** potrivit confirmării de primire poștale, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X. din data de **02.02.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, conform prevederilor art.352 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”*

Astfel, întrucât contestația a fost înregistrată după data de 01.01.2016, procedura de soluționare a contestației aplicabilă este cea stabilită de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.b) 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. SA**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.12.2015 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./22.12.2015, societatea susține următoarele:

Referitor la contribuția aferentă perioadei trimestrul IV 2009 – trimestrul III 2011 în sumă de.X. lei, respectiv a accesoriilor în sumă de .X. lei, societatea precizează că argumentele organelor de inspecție fiscală sunt netemeinice și nelegale, întrucât:

A1. organele de inspecție fiscală în mod eronat au recalculat taxa clawback pentru perioada trim IV 2009- trim III 2011 prin aplicarea procentului taxei la valoarea vanzarilor realizate de societate și nu la încasările aferente.

Mai mult, contestatara invocă în susținere prevederile Normelor de aplicare ale O.U.G. 104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, respectiv Ordinul nr.928/591/2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidentei pe platitori și Nota 6 a Precizărilor privind aplicarea Ordinul nr.928/591/2010.

A2. organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că taxa clawback se aplică doar la medicamentele finanțate/decontate de/prin sistemul asigurărilor sociale de stat și vândute către farmacii și spitale în condițiile în care valoarea medicamentelor vândute și decontate din bugetul FNUASS și bugetul Ministerului Sănătății nu reprezintă 100% din vânzările de medicamente eligibile ale societății.

Mai mult, contestatara precizează că încasările care pot fi avute în vedere pentru determinarea contribuției clawback pe trimestrele IV 2009 - III 2011 sunt cele care au fost realizate în perioada aplicabilității legii, respectiv 07.10.2009-01.10.2011, data intrării în vigoare a OUG nr.77/2011 când modalitatea de calcul a taxei s-a schimbat semnificativ. Astfel, pentru încasările ulterioare intrării în vigoare a OUG nr.77/2011 au fost avute în vedere pentru stabilirea taxei clawback pentru perioade ulterioare trimestrului III 2011, iar impunerea acestor încasări și pentru perioada trim. IV 2009 - trim.III 2011 ducând la o nelegală dublă impunere în sarcina societății.

Totodată contestatara subliniază că a plătit o taxă mult mai mare decât cea care ar fi trebuit plătită, dar este penalizată suplimentar și cu dobânzi și majorări de întârziere, iar organele de inspecție fiscală nu acordă facilitățile de reducere a acestor penalități, conform OG nr.17/2012 privind reglementarea unor facilități fiscale.

A3. prevederile legale în materia taxei clawback, respectiv OUG104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, Ordinul nr.928/591/2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe platitori, 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, Ordinul comun al Ministerului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.351/464 din 21 aprilie 2011 pentru modificarea și completarea Normelor privind organizarea evidenței pe platitori, 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 au prevăzut obligația de declarare a încasărilor realizate de societate, prin declarații specifice, iar contestatara consideră că pentru trimestrele în care Casa Națională de Asigurări de Sănătate nu a transmis notificările de plată, taxa nu a devenit scadentă pentru acele trimestre, așa încât nu pot fi imputate societății plata taxei și dobânzi și penalități de întârziere.

Totodată, contestatara precizează că prin Procesul verbal de control inopinat din data de 31.01.2011 nu s-au consemnat nereguli în ceea ce

privește mecanismul de plată a taxei clawback sub regimul juridic al OUG nr.104/2009.

A4. modul de calcul al penalităților și dobânzilor de întârziere realizat de organele de inspecție fiscală este eronat în ceea ce privește scadențele, întrucât succesiunea prevederilor legale în materia taxei clawback nu au dat posibilitatea societății ca termenul de plată să fie 25 a lunii următoare trimestrului în care au fost vândute medicamentele, așa cum au considerat organele de inspecție fiscală.

A5. Decizia nr. 7097/06.11.2013, irevocabilă, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție decide că interpretarea legislației privind taxa clawback se face prin considerarea nivelului încasărilor ca bază de calcul și nu la nivelul vânzărilor. Totodată, această certifică faptul că judecătorul apreciază că un contribuabil are dreptul să aplice orice act normativ publicat de autorități, acesta fiindu-i opozabil, fără a avea obligația de a judeca ce act are putere mai mare sau mai mică de aplicare.

B. Contestatara menționează că în măsura în care s-ar aprecia că ar fi datorate unele penalități și dobânzi, totuși are dreptul de a beneficia de facilitățile prevăzute de OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, cu modificările și completările ulterioare, întrucât obligațiile fiscale privind contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății au fost declarate și achitate integral în termenul prevăzut de legislația în vigoare, iar societatea a dus la îndeplinire obligațiile care îi reveneau în vederea acordării facilităților fiind depuse toate demersurile.

Astfel, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au reținut în mod corect starea de fapt reală, întrucât:

B1. în ceea ce privește aspectul aplicabilității facilităților prevăzute de OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, cu modificările și completările ulterioare, au fost încălcate prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.6.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

B2. și-a îndeplinit obligațiile legate de acordare a facilităților fiscale întrucât a dus la îndeplinire obligațiile care îi reveneau în vederea beneficiii de facilitate, respectiv a declarat atât prin depunerea Declarației 171 privind contribuțiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate de Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, cât și prin plata integrală a sumei aferente taxei clawback calculată de societate în valoare de .X. lei, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, se subliniază că odată cu depunerea Declarației 171 (prin poștă cu confirmare de primire 26.09.2012) cât și ulterior, în data de

07.09.2015 au fost prezentate precizări și clarificări cu privire la modul în care a fost completată această declarație, chiar având loc și o întâlnire cu reprezentanții DGAMC în vederea clarificării inadvertențelor.

B3. instrucțiunile de completare a Declarației 171 nu prevăd obligația de a raporta contribuția la nivel de trimestru, iar declarația nu a putut fi transmisă electronic sau prin sisteme de transmitere la distanță, pentru a putea introduce, electronic, mai multe linii la nivelul secțiunii B “*date privind creanța fiscală*”.

B4. a completat corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formularul Declarației 171, îndeplinind condițiile privind declararea și plata în termen legal a contribuției clawback, fapt pentru care este îndreptățită să beneficieze de facilitățile introduse de OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, cu modificările și completările ulterioare și consideră injustă și fără temei legal penalizarea societății, prin nerecunoașterea drepturilor și facilităților conferite de OG nr.17/2012, pentru un fapt care reprezintă responsabilitatea DGAMC și pentru care societatea a depus toate demersurile necesare soluționării situației.

C. În ceea ce privește penalitatea de 15%, contestatara precizează că a fost stabilită în mod excesiv, întrucât la data constatării contravenției nu mai este în vigoare penalitatea de 15% din valoarea debitului neplătit.

Mai mult, în conformitate cu principiile de drept care se referă la sancționarea unei contravenții o singură dată și pe baza prevederilor în vigoare la momentul constatării contravenției, penalitatea nu mai trebuie aplicată, ea nemaifiind în vigoare.

D. Contestatara susține necompetența organelor de inspecție fiscală privind inspecția fiscală efectuată, respectiv constatările acestora, întrucât Agenția Națională de Administrare Fiscală a preluat activitatea de administrare a creanțelor rezultate din aplicarea normelor legale referitoare la taxa clawback doar cu începere din data de 01.10.2011, prin intrarea în vigoare a OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății.

Astfel, se solicită constatarea nulității actelor administrative contestate, întrucât ANAF nu poate stabili taxa clawback, în locul CNAS și nici nu poate modifica taxa stabilită de aceștia.

E. Contestatara precizează că Decizia de impunere nr.F-MC .X./22.12.2015 a fost emisă cu nerespectarea prevederilor art.43 alin.2 lit.e din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu conține motivele de fapt, ci doar mențiuni succinte cu privire la taxa clawback, care nu echivalează cu motivarea de fapt ce trebuie să fie fundamentată faptic.

În consecință se solicită:

1. anularea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./22.12.2015, și pe cale de consecință exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății (taxa clawback) și accesorii,

2. obligarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală la înregistrarea Declarației 171 în evidențele sale și în fișa sintetică pe plătitor a societății și procesarea acesteia,

3. acordarea facilităților fiscale prevăzute de OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, mai precis anularea penalităților de întârziere aferente taxei clawback neachitate până la acel moment (100% din cuantum) și anularea a 50% din majorările de întârziere aferente, precum și

4. recalcularea bazei de calcul a contribuției datorate precum și a dobânzilor și penalităților aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.12.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2015, astfel:

Din verificarea efectuată asupra modului de constituire, declarare și virare a contribuției, organele de inspecție au constatat următoarele:

- .X. S.A. s-a înregistrat la organul fiscal competent ca platitoare a contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, prin depunerea declarației cod 011, la data de 31.10.2011,

- pentru perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, .X. S.A. a detinut autorizații de punere pe piața română de medicamente, eliberate pe baza de prescripție, pentru un număr de 66 de produse,

- .X. S.A. a primit de la Casa Națională de Asigurări de Sănătate următoarele notificări:

a) nr..X./08.08.2011 privind suma de plată pentru trimestrul II 2011;

b) nr..X./12.04.2012 privind suma de plată pentru trimestrul I 2010;

c) nr..X./12.04.2012 privind suma de plată pentru trimestrul II 2010;

d) nr..X./12.04.2012 privind suma de plată pentru trimestrul III 2010;

e) nr..X./12.04.2012 privind suma de plată pentru trimestrul IV 2010;

f) nr..X./14.09.2012 privind, suma de plată pentru trimestrul IV 2010 (aceasta având un cuantum diferit de cel comunicat prin notificarea anterioară privind perioada în cauză);

g) nr..X./14.09.2012 privind suma de plată pentru trimestrul I 2011;

- în perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, societatea a stabilit o contribuție clawback prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra valorii vanzarilor de medicamente supuse taxei, rezultând suma de .X. lei;
- pentru perioada supusă inspecției fiscale, .X. S.A. a evidențiat în contabilitate suma de .X. lei și a achitat o contribuție claw-back în suma totală de .X. lei, după cum urmează:
 - a) prin O.P. nr. .X./07.10.2011 a fost achitată suma de .X. lei;
 - b) prin O.P. nr. .X./20.04.2012 a fost achitată suma de .X. lei ;
 - c) prin O.P. nr. .X./25.09.2012 a fost achitată suma de .X. lei ;
 - d) prin O.P. nr. .X./26.09.2012 a fost achitată suma de .X. lei .
- .X. S.A. nu a întocmit și nu a depus la Agenția Națională de Administrare Fiscală *Declarația inventar 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 1 octombrie 2011 și neachitate, cod 170*, acest fapt fiind constatat de organele fiscale din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspectie Fiscală din cadrul ANAF în urma verificării efectuate la societate și finalizată prin Procesul Verbal nr. .X./12.07.2012.
- .X. S.A. a înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, la data de 28.09.2012, formularul *Declarația 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 2009 și trimestrul III 2011, cod 171*, în care societatea a înscris o contribuție claw-back în suma totală de .X. lei, precum și achitarea acestei sume, prin ordinele de plată sus menționate;
- conform adresei nr. .X./24.12.2013 întocmită de Serviciul Evidență Analitică pe Platitori, *Declarația 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 2009 și trimestrul III 2011, cod 171*, depusă de societate la Agenția Națională de Administrare Fiscală, nu a fost înregistrată în fișa pe platitor, suma de .X. lei nefiind înregistrată în evidențele fiscale ca obligație de plată declarată, situație care se datorează faptului că societatea nu a completat corect această declarație,
- în urma verificării, în perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate declarate sunt evidențiate în contabilitate în contul 701 - "*Venituri din vânzarea produselor finite*", iar volumul veniturilor sale supuse taxării clawback este în sumă totală de .X. lei, la care s-a aplicat procentul prevăzut în Anexa nr. 14 la Legea nr. 95/2006, respectiv 9%, rezultând suma de .X. lei, reprezentând contribuția trimestrială datorată.
- întrucât suma de .X. lei nu a fost preluată în evidența analitică pe platitori, obligațiile fiscale reținute în sarcina .X. S.A., cu titlul de contribuții trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de

asigurări sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2011, stabilite suplimentar in urma inspectiei fiscale, sunt in cuantum total de .X. lei.

- societatea a constituit si inregistrat in evidenta contabila suma de .X. lei, reprezentand contribuție trimestriala, iar organele de inspectie fiscală au constatat ca suma de.X. lei reprezinta debit suplimentar conform art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare.

- Declarația 171, așa cum este mentionat și în adresa nr..X./24.12.2013 transmisă de Serviciul evidență pe plătitori, Compensări, Restituiri 2 si inregistrata la A.I.F. sub nr..X./24.12.2013, nu a fost intocmita in conformitate cu prevederile OMF nr.1151/2012 pentru aprobarea formularelor și a instrucțiunilor necesare aplicării prevederilor art. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare.

Astfel, organul de inspectie fiscală a luat in calcul la stingerea obligatiei datorate platile efectuate de societate in suma de .X. lei .

- pentru suma de .X. lei, reprezentand debit suplimentar au fost calculate dobanzi de la data scadentei, respectiv 25 a lunii urmatoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor pana la data platii, conform ordinelor de plata corespunzatoare si penalitati de intarziere in cota de 15 %, deoarece au fost achitate cu intarziere mai mare de 90 de zile, conform art.365 alin.(1[^])-(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 30.11.2015 dobanzi si penalitati in suma de .X. lei, respectiv .X. lei, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. PROCEDURĂ

1. În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal atacat, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte dacă motivele invocate de contestatoare vizând nerespectarea dispozitiilor art.43 alin. (2) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv decizia de impunere nu cuprinde motivele de fapt care au stat la baza emiterii

acesteia sunt fondate pentru determinarea nulității deciziei de impunere.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în materia contribuțiilor 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 2011 și accesorii aferente, în conformitate cu art.363¹ alin.(1) și alin.(2), art.365 alin.1¹ și alin.1³ din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, art.111 alin.1, art.119 alin.1, art.120 alin.7, art.120¹ alin.1-3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit art.86 alin.(1) si art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„ART.86

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale. [...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la [art.43](#). Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la [art.43](#) alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*

- e) **motivele de fapt;**
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.*

Se retine ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala nr.F-MC .X./22.12.2015 a fost emisa in baza art.86 si art.87 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile completarile ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite si taxe datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum si elementele prevazute la art. 43 din acelasi act normativ.

Cu privire la invocarea nulitatii actelor administrative atacate pentru pretinsa incalcare a art.43 alin.(2) lit.e) din Ordonanta Guvernului nr.92/3003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile completarile si completarile ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actului administrativ fiscal pentru considerentele ce vor fi expuse mai jos.

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

In conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinata doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevazute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(6) din acelasi act normativ.

Astfel, excepția ridicată de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.FMC .X./22.12.2015 nu poate fi reținută ca intemeiată, intrucat:

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține

elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, se retine ca, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspectie fiscală în care sunt menționate motivele de fapt care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspectie fiscală, motive de fapt care au fost preluate și menționate în mod succint și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate se retin ca neintemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspectie fiscală, ca urmare a nerespectării art.43 alin.(2) lit.e) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la afirmațiile societății, potrivit cărora “ANAF nu poate stabili contribuția clawback în locul CNAS (cota de contribuție și valoarea contribuției) și nici nu poate modifica contribuția stabilită de CNAS prin act administrativ fiscal”, respectiv “(...) Decizia de impunere fiscală cât și Raportul de inspectie fiscală sunt acte administrative nule, fiind emise de un organ fiscal necompetent sub aspectul stabilirii/recalculării contribuției clawback și a penalităților/majorărilor de întârziere aferente”, se retine ca:

- 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. SA, inclusiv de efectuare a inspecției fiscale, pe perioada trim IV 2009- trim III 2011.

Mai mult, prin Decizia nr. 601/2014 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.”

Referitor la susținerea societatii: *“Cu atât mai surprinzătoare sunt actualele mențiuni ale raportului de inspecție fiscală cu cât anterior, organele fiscale de control, prin procesul verbal de control inopinant din 31.01.2011 nu au consemnat nereguli în ceea ce privește mecanismul de plată al taxei clawback sub regimul juridic al OUG nr.104/2009”,* organul de soluționare reține că:

- potrivit art.94 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

- iar, potrivit art.97 alin.1 lit.a) din același act normativ, respectiv:

“(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;(...)”.

Astfel, se reține că procesul verbal incheiat in data de 31.01.2011 de consilieri din cadrul D.G.A.M.C. - Activitatea de Inspecție Fiscala, s-a întocmit urmarea controlul inopinat „efectuat urmare adresei nr..X./07.10.2011 transmisa de A.N.A.F. – Directia Generala Coordonare Inspecție Fiscala la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili pentru Activitatea de Inspecție Fiscala”, acesta având ca obiect **verificarea modului de respectare a obligatiei de depunere catre C.N.A.S. a**

declaratiei speciale referitoare la veniturile realizate din comercializarea medicamentelor incluse în programele nationale de sanatate, precum si pentru medicamentele cu sau fara contributie personala, folosite în tratamentul ambulatoriu pe baza de prescriptie medicala prin farmaciile cu circuit deschis, în tratamentul spitalicesc.

De asemenea, verificarea a **vizat si modul de îndeplinire a obligatiei de plata** a sumelor reprezentand contributia pentru finantarea unor cheltuieli în domeniul sanatatii, a **carei baza de calcul este reprezentata de veniturile realizate din comercializarea medicamentelor sus mentionate**, astfel cum au fost notificate de catre C.N.A.S. în baza dispozitiilor Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatatii.

În consecință, organul de soluționare reține că prin procesele verbale întocmite în urma controalelor inopinate nu pot fi stabilite obligații fiscale ca urmare a constatării unor nereguli.

Astfel, organul de soluționare reține că, cu ocazia controlului inopinat organele de inspecție fiscală au verificat obligația de declarare catre C.N.A.S. si a modului de achitare a acesteia, în vederea stabilirii dacă se impune sau nu efectuarea unei inspecții fiscale, iar urmarea inspecției fiscale a fost stabilită baza de impozitare a taxei clawback.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționarea a contestație 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 următoarele:

- .X. S.A. s-a inregistrat la organul fiscal competent ca platitoare a contributiei trimestriale datorata pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, prin depunerea declaratiei cu cod 011, la data de 31.10.2011,
- pentru perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, .X. S.A. a detinut autorizatii de punere pe piata romana de medicamente, eliberate pe baza de prescriptie, pentru un numar de 66 de produse,
- .X. S.A. nu a intocmit si nu a depus la Agentia Nationala de Administrare Fiscala *Declarația inventar privind contributiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, aflate în sold la data de 1 octombrie 2011 si neachitate, cod 170*, acest fapt fiind constatat de organele fiscale din cadrul Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF in urma verificarii efectuate la societate si finalizata prin Procesul Verbal nr. .X./12.07.2012.
- .X. S.A. a inregistrat la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, la data de 28.09.2012, formularul *Declaratia privind contributiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, pentru perioada cuprinsă între trimestrul IV 2009 si trimestrul III 2011, cod 171*, in care societatea a in scris contributie claw-back in suma totala de .X. lei, precum si achitarea acestei sume, prin ordinele de plata sus mentionate;
- conform adresei nr..X./24.12.2013 intocmita de Serviciul Evidenta Analitica pe Platitori, *Declaratia privind contributiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sănătate si din bugetul Ministerului Sanatatii, pentru perioada cuprinsa între trimestrul IV 2009 si trimestrul III 2011, cod 171*, depusa de societate la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, nu a fost inregistrata in fisa pe platitor, suma de .X. lei nefiind inregistrata in evidentele fiscale ca obligatie de plata declarata, situatie care se datoreaza faptului ca societatea nu a completat corect această declaratie,
- în urma verificarii, in perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate declarate sunt evidențiate în contabilitate în contul 701 - "*Venituri din vanzarea produselor finite*", iar volumul veniturilor sale supuse taxarii clawback este în sumă totală de .X. lei, la care s-a aplicat procentul prevăzut în Anexa nr.14 la Legea nr.95/2006, respectiv 9%, rezultând suma de .X. lei, reprezentand contributia trimestrială datorata.

.X. S.A. a primit de la Casa Nationala de Asigurari de Sănătate următoarele notificari:

- a) nr..X./08.08.2011 privind suma de plata pentru trimestrul II 2011;
- b) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul I 2010;
- c) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul II 2010;
- d) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul III 2010;

- e) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul IV 2010;
- f) nr..X./14.09.2012 privind, suma de plata pentru trimestrul IV 2010 (aceasta avand un cuantum diferit de cel comunicat prin notificarea anterioara privind perioada in cauza);

Astfel, pentru perioada supusă inspecției fiscale, .X. S.A. a evidenciat in contabilitate suma de .X. lei si a achitat contributie claw-back in suma totala de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- a) prin O.P. nr. .X./07.10.2011 a fost achitata suma de .X. lei;
- b) prin O.P. nr. .X./20.04.2012 a fost achitata suma de .X. lei ;
- c) prin O.P. nr. .X./25.09.2012 a fost achitata suma de .X. lei ;
- d) prin O.P. nr. .X./26.09.2012 a fost achitata suma de .X. lei .
- g) nr..X./14.09.2012 privind suma de plata pentru trimestrul I 2011;
 - în perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, societatea a stabilit o contributie clawback prin aplicarea cotei corespunzatoare asupra valorii vanzarilor de medicamente supuse taxei, rezultând suma de .X. lei care nu a fost preluata in evidenta analitica pe platitori, iar obligatiile fiscale stabilite suplimentar in urma inspectiei fiscale in sarcina .X. S.A., cu titlul de contributii 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 2011, sunt in cuantum total de .X. lei.
 - societatea a constituit si inregistrat in evidenta contabila suma de .X. lei, reprezentand contribuție trimestriala, iar organele de inspecție fiscală au constatat ca suma de.X. lei reprezinta debit suplimentar conform art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare.
 - Declarația 171, așa cum este mentionat și în adresa nr..X./24.12.2013 transmisă de Serviciul evidență pe plătitori, Compensări, Restituiri 2 si inregistrata la A.I.F. sub nr..X./24.12.2013, nu a fost intocmita in conformitate cu prevederile OMF nr.1151/2012 pentru aprobarea formularelor și a instrucțiunilor necesare aplicării prevederilor art. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare.

Astfel, organul de inspecție fiscală a luat in calcul la stingerea obligatiei datorate platile efectuate de societate in suma de .X. lei .

- pentru suma de .X. lei, reprezentand debit suplimentar au fost calculate dobanzi de la data scadentei, respectiv 25 a lunii urmatoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor pana la data platii, conform ordinelor de plata corespunzatoare si penalitati de intarziere in cota de 15 %, deoarece au fost achitate cu intarziere mai mare de 90 de zile, conform art.365 alin.(1[^])-(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 30.11.2015 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.

Prin contestația formulată, societatea susține că interpretarea legislației privind taxa clawback se face prin considerarea nivelului încasărilor ca bază de calcul și nu la nivelul vânzărilor, prezentând în acest sens Decizia nr.7097/06.11.2013, irevocabilă, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție. Totodată, prin această decizie se „certifică faptul că judecătorul apreciază că un contribuabil are dreptul să aplice orice act normativ publicat de autorități, acesta fiindu-i opozabil, fără a avea obligația de a judeca ce act are putere mai mare sau mai mică de aplicare.(...)”

In drept, potrivit prevederilor OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare începând cu data de 07.10.2009, respectiv:

"ART. 363¹

(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.*

(3) *Veniturile realizate din sumele încasate potrivit alin. (1) constituie venituri proprii ale Ministerului Sănătății și se datorează începând cu data intrării în vigoare a prezentului act normativ."*

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

"(1¹) Contribuția prevăzută la art. 363¹ 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.

(1²) Persoanele juridice prevăzute la art. 363¹ 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.

(1³) Pentru neplata la scadență a contribuțiilor prevăzute la art. 363¹ 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.363¹ 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 Contributiei, respectiv „detinatorii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor [...] care realizeaza încasari din comercializarea în România a medicamentelor respective, participa, dupa deducerea taxei pe valoarea adaugata, cu o contributie trimestriala din valoarea acestor încasari, stabilita în functie de volumul vânzarilor, conform grilei privind contributia trimestriala datorata pentru veniturile obtinute, prevazuta în anexa nr.14.”

În consecința, din coroborarea acestor prevederi legale rezulta ca baza de calcul a Contributiei trebuie sa fie calculata in functie de valoarea acestor încasari, stabilita în functie de volumul vânzarilor si nu in functie de totalul volumului vanzarilor realizat de catre un producator din vanzarea medicamentelor care fac obiectul OUG nr.104/2009.

Astfel, Contributia stabilita prin art.363¹ alin.(1) din OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății se va plati in raport de sumele efectiv incasate pentru livrari efectuate dupa intrarea in vigoare a legii.

În ceea ce priveste termenul de plata prevazut 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 urmatoare trimestrului in care a avut loc livrarea medicamentelor, inasa cu obligatia Ministerului Sanatatii si Casei Nationale de Asigurari de Sănătate de a emite norme in aplicarea OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

In 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.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza urmatoarele 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 reține 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 a fi 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 comunica 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 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 respectivă 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 de depune declarația.

Întrucât, 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 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 consecința, 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 ministerului 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.7097/06.11.2013, pronunțată de ICCJ în dosarul nr.340/2/2012, într-o speță similară, instanța a respins recursul formulat de Casa Națională de Asigurări de Sănătate împotriva Sentinței nr.3119/11.05.2012 a Curții de Apel București, 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.3119/11.05.2012 „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. (...)”

Mai mult, din motivarea Deciziei nr. 601/2014 emisă de ICCJ într-o cauză similară, se reține „(...) 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.”

Se retine totodata si amendamentul admis de Senatul Romaniei, in data de 18.09.2013 privind Comisia pentru sănătate publică care a analizat proiectul de lege si a hotarat, cu unanimitate de voturi, sa adopte aviz favorabil pentru aprobarea OG nr.17/2012 privind reglementarea unor masuri fiscal-bugetare, respectiv:

- *“Persoanele care au depus declaratiile prevazute de Ordinul nr.928/591/2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidentei pe platitori, declararea, constatarea si controlul contributiilor prevazute la art.363^{^1} alin.1) si alin.2) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, solutionarea contestatiilor si incasarea contributiilor pentru finantarea unor cheltuieli de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, nu vor datora accesoriile prevazute de OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, decat de la data stabilita pentru plata prin notificarile emise de catre Casa Nationala de Asigurari de Sanatate pe baza declaratiilor depuse, daca este cazul.”* în condițiile în care „modificarea a fost propusă în vederea recunoașterii valorii juridice a ordinului nr.928/591/2010 și a faptului că societățile care s-au supus prevederilor în vigoare la momentul depunerii declarațiilor nu pot fi sancționate în baza unui act normativ emis ulterior.”,

- *„determinarea contribuției care ar urma să fie plătită de către DAPP ar trebui să se facă în baza datelor de consum transmise de CNAS (similar contribuției stabilite prin OUG 77/2011). Aceasta deoarece deținătorii autorizațiilor de punere pe piață nu pot cunoaște aceste informații. În plus, conform art.363^{^1} alin.(1) contribuția trimestrială se calculează din valoarea încasărilor de medicamente incluse în sistem, adică în funcție de consumul în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate, iar nu în funcție de valoarea totală a vânzărilor care include și vânzările de produse care au fost ulterior re-vândute în afara României, fiind consumate astfel în afara sistemului de asigurări sociale de sănătate (...)*”,

- *„CNAS trebuie să se asigure că nu există o dublă taxare pentru aceeași bază impozabilă atât în baza OUG 104/2009, cât și în baza OUG 77/2011”.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- pentru perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate declarate sunt evidențiate în contabilitate în contul 701 - *”Venituri din vanzarea produselor finite”*, iar volumul veniturilor supuse taxarii clawback este în sumă totală de .X. lei, întrucât echipa de inspectie fiscala a reținut că *„cuantumul contribuției trimestriale se calculeaza prin raportare la volumul*

medicamentelor de care beneficiaza asiguratii in tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contributie personala, pe baza de prescriptie medicala, in sistemul de asigurari sociale de sanatate, precum si al medicamentelor de care beneficiaza asiguratii in tratamentul spitalicesc, baza de impozitare a contributiei claw-back fiind reprezentata de valoarea totala a vanzarilor de medicamente inregistrate intr-un trimestru de catre contribuabil”,

- la aceasta baza de calcul, organele de inspectie fiscala au aplicat procentul corespunzator prevazut in Anexa 14 la Legea nr. 95/2006, respectiv 9%, rezultand contributia claw-back datorata de societate pe perioada supusa inspectiei fiscale, in quantum total de **.X. lei**,

- .X. S.A. a primit de la Casa Nationala de Asigurari de Sănătate următoarele notificari:

- a) nr..X./08.08.2011 privind suma de plata pentru trimestrul II 2011;
- b) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul I 2010;
- c) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul II 2010;
- d) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul III 2010;
- e) nr..X./12.04.2012 privind suma de plata pentru trimestrul IV 2010;
- f) nr..X./14.09.2012 privind, suma de plata pentru trimestrul IV 2010 (aceasta avand un quantum diferit de cel comunicat prin notificarea anterioara privind perioada in cauza);

- pentru perioada supusă inspectiei fiscale, .X. S.A. a evidentiat in contabilitate suma de .X. lei si a achitat o contributie claw-back in suma totala de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- a) prin O.P. nr. .X./07.10.2011 a fost achitata suma de .X. lei;
- b) prin O.P. nr. .X./20.04.2012 a fost achitata suma de .X. lei ;
- c) prin O.P. nr. .X./25.09.2012 a fost achitata suma de .X. lei ;
- d) prin O.P. nr. .X./26.09.2012 a fost achitata suma de .X. lei .
- g) nr..X./14.09.2012 privind suma de plata pentru trimestrul I 2011, fără însă ca *Declaratia privind contributiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sănătate si din bugetul Ministerului Sanatatii*, pentru perioada cuprinsa intre trimestrul IV 2009 si trimestrul III 2011, cod 171, depusa de societate la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, să fi fost inregistrata in fisa pe platitor, întrucât societatea nu a completat corect aceasta declaratie.

Astfel, ca urmare a faptului că suma de .X. lei nu a fost preluata in evidenta analitica pe platitori, obligatiile fiscale retinute in sarcina .X. S.A., cu titlul de contributii 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 2011, organele de inspectie fiscală au stabilit suplimentar un quantum total de **.X. lei**.

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

30.11.2015 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 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 Parlamentul și instanțele judecătorești sunt singurele în măsură să interpreteze oficial o normă de drept, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./22.12.2015, 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, atât în ceea ce privește calculul eronat al accesoriilor, cât și cota acestora.

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

DECIDE

Desființarea parțială a *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane*

juridice nr.F-MC .X./22.12.2015, 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,

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.