



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație 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.283/09.11.2016

privind soluționarea contestației 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 1519/05.08.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./04.08.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1519/05.08.2016 cu privire la contestația formulată de **.X. SRL** cu sediul în municipiul .X., .X. Sector .X. CUI .X., înregistrată la ORC sub nr..X./2008.

.X. SRL contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016*, act administrativ fiscal emis de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, 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.

Totodată, **.X. SRL** solicită și *“restituirea sumei de .X. lei reprezentând cota aferentă din dobanzi/majorări și penalități achitată potrivit OUG nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, ori compensarea acestora cu obligații fiscale viitoare de plată ale subscrisei.”*

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 obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016* a fost comunicată societății în data de **28.06.2016** – prin remitere sub semnătură, conform mențiunii *„Am primit un exemplar din decizia de impunere F.X./28.06.2016 și RIF .X./28.06.2016”* și semnăturii reprezentantului societății, de pe decizia de impunere contestată, iar contestația a fost transmisă prin poștă la data de **25.07.2016** conform ștampilei oficiului Poștal .X. aplicată pe plicul aflat în original la dosarul cauzei.

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. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S6 .X./28.06.2016, 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:

1. argumentele organelor de inspecție fiscală sunt netemeinice și nelegale, întrucât în mod eronat s-a stabilit taxa claw-back pentru perioada trim IV 2009- trim III 2011 în condițiile în care se invocă lipsa calității societății la plata sumelor imputate, deoarece:

- **.X. SRL** este persoană juridică cu răspundere limitată, ce realizează prestări de servicii de marketing pentru X companii producătoare de medicamente, respectiv .X. d.d. .X. din Slovenia și .X. Polska,

- **.X. SRL** nu este producător de medicamente, nu deține autorizații de punere pe piață a medicamentelor produse de cele două persoane juridice străine, nu este distribuitor autorizat de punere pe piață a medicamentelor, nu realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor;

- **.X. SRL** nu are obligația de plată a taxei claw-back conform art.363¹ alin.(1), alin.(2) și alin.(3) și art.365 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul nr.928/591/2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe platitori, OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, OG nr.17/2012 privind reglementarea unor facilități fiscale.

În ceea ce privește calitatea de mandatar al deținătorilor autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor (.X. d.d. .X. din Slovenia și .X. Polska), din anul 2012, urmare a prevederilor art.6 din OG nr.17/2012 privind reglementarea unor facilități fiscale, **.X. SRL** precizează că aceasta „*nu stabilește obligația, în sarcina deținătorilor de autorizație de punere pe piață, de a declara și implicit de a plăti taxa claw-back.*”

În concluzie, contestatara precizează că nu are calitatea de plătitor al contribuției conform art.363¹ alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, întrucât „*aceste obligații revin numai entităților care comercializează în România medicamente în temeiul dreptului de comercializare obținut direct sau indirect de la deținătorul autorizației de punere pe piață iar încasarile sunt realizate din sistemul public de asigurări de sănătate.*”

2. 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.

În acest sens, contestatara invocă principiul neretroactivității legii, iar mai mult dacă prevederile legii s-ar aplica anterior acestea se referă doar la procedura de încasare și executare a creanțelor deja stabilite, în acest sens invocând decizia nr.7097/06.11.2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

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 aceasta.

3. În ceea ce privește accesoriile stabilite suplimentar, contestatara invocă:

- principiul predictibilității fiscale, al certitudinii fiscale, așezarea justă a sarcinilor fiscale și al proporționalității,

- jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție cu privire la regimul juridic al taxei claw-back sub reglementarea OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății,

- interpretarea oficială a modului de aplicare al legislației claw-back făcută de organele Ministerului Finanțelor Publice și a Ministerului Sănătății

De asemenea, prevederile legale în materia taxei clawback, respectiv OUG nr.104/2009 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..X. din 21 aprilie 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 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 pentru o perioadă semnificativă de timp, detaliile privind contul în care ar trebui plătită taxa claw-back au fost indisponibile, fapt pentru care nu s-au putut îndeplini obligațiile de plată.

Mai mult, 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, în condițiile în care pentru perioada trim.IV 2009, trim.II 2010- trim. III 2011 societatea nu a fost notificată, iar pentru trim I 2010 a fost notificată de CNAS mult după termenul pe care organele de inspecție fiscală l-au avut în vedere.

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, contestatara precizează că pentru trim.IV 2009 și trim I 2010 nu există obligația depunerii declarațiilor conform Ordinului 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, în condițiile în care între momentul comercializării către distribuitorii terți a medicamentelor și momentul în care acestea sunt consumate, există un interval de timp.

Contestatara apreciază că „*pentru perioada trim IV 2009 – trim III. 2011, impunerea nu respectă forma prevăzută de lege deoarece contribuția calculată este estimativă, fără a ține seama că nu există notificări emise de CNAS pentru perioada vizată, notificări în care există obligația înserării sumei clar determinate, a perioadei de plată, a scadenței plății, etc, situație ce face ca, în privința accesoriilor calculate, acestea să nu prezinte nicio justificare tocmai pentru ca termenul de plată al obligației principale*

nu a fost stabilit anterior prin notificări ale CNAS.”, iar în caz contrar „accessoriile ar putea fi calculate eventual abia de la data emiterii deciziei de imputare 28.06.2016, deoarece la această dată s-a născut obligația de plată a contribuției trimestriale.”

În consecință se solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-.X./28.06.2016, și pe cale de consecință restituirea sumei de .X. lei reprezentând cota aferentă din dobânzi/majorări și penalități achitată potrivit OUG nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, ori compensarea acesteia cu obligații fiscale viitoare de plată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-S6 .X./28.06.2016, astfel:

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

- .X. ROMANIA SRL a realizat prestari de servicii de marketing in numele si pentru compania producatoare de medicamente .X. d.d. .X. din Slovenia, in baza contractelor de servicii de marketing incheiate in data de 01.01.2009 si 01.07.2010, respectiv servicii privind activitati de inregistrare a medicamentelor, de farmacovigilenta, de urmarire a legislatiei in domeniu, de propunere și implementare a unei strategii de marketing,

- .X. ROMANIA SRL nu detine autorizatii de punere pe piata a medicamentelor incluse in programele nationale de sanatate, avand ca activitate principala Publicitatea-promovarea produselor farmaceutice, cod CAEN 7311,

- .X. ROMANIA SRL a intocmit si a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind contributia trimestriala datorata pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurari de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, pentru perioada cuprinsa intre trimestrul IV al anului 2009 si trimestrul III al anului 2011, cod 171, in care a completat doar sectiunea C "*Date privind platile efectuate pentru creanta fiscala*" fara a inscrie date in sectiunea B a declaratiei "*Date privind creanta fiscala*".

În vederea stabilirii contribuției datorata pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurari de sanatate si din bugetul Ministerului Sănătății, pentru perioada trimestrul IV 2009 – trimestrul III 2011, organele de inspecție fiscală au purtat corespondență cu contribuabilul (note explicative din data 13.05.2013, .X./09.05.2016), Casa Națională de Asigurări de Sănătate (nr..X./17.10.2013, nr..X./10.11.2015, nr..X./21.06.2016) și Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF (nr..X./24.12.2013), iar în urma demersurilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat:

- .X. ROMANIA SRL deține două imputerniciri, nedatate, date de .X. .X., .X. din Slovenia si .X. .X. din Polonia, prin care este imputernicita pentru ca in numele si pe seama acestora sa duca la indeplinire prevederile art.5 si art.6 din O.U.G nr.17/2012, respectiv pentru a plati in locul distribuitorilor contributia instituita de art.363 ind.1 din Legea nr.95/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada cuprinsa intre trimestrul IV al anului 2009 si trimestrul III al anului 2011, avand in vedere ca potrivit legii, plata contribuției se poate efectua si de catre detinatorii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor;

- .X. ROMANIA SRL a efectuat la data de 29.10.2012, o plată in valoare de .X. lei, pe baza completarii Declaratiei 171 pentru fiecare trimestru aferent perioadei cuprinsa intre trim.IV 2009 si trim.III 2011. Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila platile efectuate din contul bancar prin corespondenta cu contul 446 "*Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*", iar în data de 26.10.2012 a fost inregistrata suma de

11.213.190,60 in contul 4511 "Decontari intre conturi la banci-entitati afiliate" reprezentand incasare de la actionarul unic .X. .X., .X. din Slovenia,

- .X. ROMANIA SRL a pus la dispozitia CNAS rapoarte de vanzari ale .X. dd, .X., Slovenia si .X. Polska catre persoane juridice romane-distribuitori autorizati de medicamente, aferente trimestrul I si II 2010. Aceste declaratii au fost depuse la CNAS pe data de 29.07.2010 cu nr.11740. De asemenea, s-au raportat și vanzarile .X. d.d. .X. Slovenia si .X. Polska pentru trim.III 2010, care au fost inregistrate la CNAS cu nr..X./11.10.2010;

- CNAS transmite catre .X. Slovenia notificarea nr.NLD .X./15.11.2011 prin care se comunica procentul de contributie conform anexei 14 din Legea 95/2006 privind asigurarile de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare aferente trimestrului I 2010, respectiv de 9%,

- CNAS transmite notificarea CNAS nr.NLD .X./15.11.2011 catre .X. Polska prin care se comunica procentul de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare aferente trimestrului I 2010, respectiv de 6%;

-prin adresa nr.DG .X./14.09.2011, CNAS a notificat persoana juridica .X. ROMANIA SRL cu privire la obligativitatea depunerii declaratiilor prevazute in Ordinul MS/CNAS nr.928/591/2010 pentru fiecare trimestru aferent perioadei cuprinsa intre trimestrul IV al anului 2009 si trimestrul III al anului 2011, pentru .X. DD Slovenia si .X. Polska. Prin adresa inregistrata la CNAS cu nr..X./29.09.2011, .X. ROMANIA SRL a comunicat CNAS ca, nu detine autorizatie de punere pe piata sau de comercializare a medicamentelor si pe cale de consecinta nu are obligatia de a declara volumul de vanzari si veniturile trimestriale incasate;

- prin adresa nr. DB .X./12.06.2012, CNAS notifica .X. DD Slovenia si .X. Polska privind obligativitatea de a depune declaratiile prevazute in Ordinul MS/CNAS nr.928/591/2010.

Avand in vedere raspunsurile transmise de Casa Nationala de Asigurari de Sanatate, privind baza de impozitare a contributiei pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii aferenta fiecarui trimestru din perioada octombrie 2009 - septembrie 2011, și in conformitate cu prevederile art.363 ^1 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.65 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare cu suma de .X. lei și au stabilit contributia pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii *estimata* pentru perioada trimestrul IV.2009 – trimestrul III 2011 in suma de .X. lei, astfel:

1. pentru trimestrul I 2010, Casa Nationala de Asigurari de Sanatate a estimat in baza rapoartelor de vanzari depuse de .X. ROMANIA SRL pentru .X. D.D. .X. Slovenia si .X. POLSKA, nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand pentru .X. SLOVENIA un procent de 9% iar pentru .X. POLSKA un procent de 6%. Prin notificarea nr.NLD .X./15.11.2011 au fost estimate pentru trimestrul I 2010 urmatoarele sume de plata: pentru .X. SLOVENIA suma de .X. lei iar pentru .X. POLSKA suma de .X. lei;

2. pentru trimestrele IV 2009, IV 2010, I 2011, II 2011 si III 2011, avand in vedere raspunsul CNAS nr..X./09.06.2016, conform caruia nu se poate estima un volum al vanzarilor de medicamente suportate din .X. si din bugetul Ministerului Sanatatii precum si faptul ca pentru trimestrele II si III 2010 nu au fost emise notificari privind sumele estimate de plata, urmare inspectiei fiscale au fost estimate sumele de plata în conformitate cu datele prezentate de societate, anexa nr.7 la raportul de inspectie fiscala;

3. pentru distribuitorul Relad International SRL urmare inspectiei fiscale fost estimata suma de plata de 544.554 lei, calculata astfel:

trim.IV 2009 = .X. lei X 6%= .X. lei

trim.II 2010= X leiX 7%= X lei

trim.III 2010= X lei X 7%= X lei

trim.IV 2010= X lei X 6 %= X lei

Datorita faptului ca pentru trimestrul I 2010, a fost estimata de CNAS, suma de plata de .X. lei urmare notificarilor emise catre .X. D.D. .X. Slovenia si .X. Polska si confirmate de primire in data de 21.11.2011, urmare inspectiei fiscale nu s-a mai estimat nicio suma de plata.

Pentru contributia pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii estimata pentru perioada trimestrul IV.2009 - trimestrul III 2011, in suma de .X. lei, au fost calculate dobanzi in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei conform prevederilor art.120 și art. 120¹ din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

A. PROCEDURĂ

Referitor la afirmațiile societății, potrivit cărora “(...) pentru toate obligațiile declarative și de plată anterioare datei de 01.10.2011 (...) administrarea creanțelor fiscale se va efectua de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate. ANAF neavând pentru această perioadă anterioară competențe legale de verificare și control”, respectiv inspecția fiscală “nu poate fi extinsă pentru operațiunile juridice premergătoare de constatare a existenței și întinderii creanței și care au ca obiect individualizarea procentului de contribuție, a bazei de calcul, calcularea efectivă a sumei datorate cu titlu de taxă clawback și comunicarea acesteia către societate, acestea fiind atribuții exclusive ale CNAS”, 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 s-a subrogat în drepturile și obligațiile Ministerului Sănătății – Casei Naționale de Asigurări de Sănătate în ceea ce

privește contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, administrând astfel această taxă.

Având în vedere prevederile art.33 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință:

“(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului .X., stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”

Astfel, în cazul de față competența de administrare a .X. SRL, inclusiv de efectuare a inspecției fiscale, aparține DGRFP .X., respectiv Administrația Sector .X. a Finanțelor publice, fapt pentru care nu se rețin argumentele contestatarii.

În ceea ce privește invocarea Deciziei nr.7097/06.11.2013 pronunțată de ICCJ, organul de soluționare reține că soluțiile emise de ÎCCJ nu sunt constante, prin Decizia nr.601/2014, irevocabilă, emisă de aceeași instanță într-o cauză similară, 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.”

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

1. În ceea ce privește contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sanatații, aferentă perioadei trim.IV 2009 - trim.III 2011, în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect .X. ROMANIA SRL a plătit această contribuție pentru perioada trim.IV 2009 - trim.III 2011.

In fapt, din verificarea efectuată asupra modului de constituire, declarare și virare a contribuției, organele de inspecție fiscală au constatat în urma corespondenței cu contribuabilul (note explicative din data 13.05.2013, .X./09.05.2016), Casa Națională de Asigurări de Sănătate (nr..X./17.10.2013, nr..X./10.11.2015, nr..X./21.06.2016) și Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul ANAF (nr..X./24.12.2013), următoarele:

- .X. ROMANIA SRL nu deține autorizații de punere pe piață a medicamentelor incluse în programele naționale de sanatație, având ca activitate principală Publicitatea-promovarea produselor farmaceutice, cod CAEN 7311,

- .X. ROMANIA SRL a întocmit și a depus la organul fiscal teritorial declarația privind contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări de sanatație și din bugetul Ministerului Sanatații, pentru perioada cuprinsă între trimestrul IV al anului 2009 și trimestrul III al anului 2011, cod 171, în care a completat doar secțiunea C "*Date privind plățile efectuate pentru creanța fiscală*" fără a înscrie date în secțiunea B a declarației "*Date privind creanța fiscală*".

- .X. ROMANIA SRL deține două imputerniciri, nedatate, date de .X. .X., .X. din Slovenia și .X. .X. din Polonia, prin care aceasta este imputernicită pentru ca în numele și pe seama acestora să ducă la îndeplinire prevederile legale ale art.5 și art.6 din O.U.G nr.17/2012, respectiv pentru a plăti în locul distribuitorilor contribuția instituită de art.363

ind.1 din Legea nr.95/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada cuprinsa intre trimestrul IV al anului 2009 si trimestrul III al anului 2011, avand in vedere ca potrivit legii, plata contributiei se poate efectua si de catre detinatorii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor;

- .X. ROMANIA SRL a efectuat la data de 29.10.2012, o plată in valoare de .X. lei, pe baza completarii Declaratiei 171 pentru fiecare trimestru aferent perioadei cuprinsa intre trim.IV 2009 si trim.III 2011. Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila platile efectuate din contul bancar prin corespondenta cu contul 446 "*Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*", iar în data de 26.10.2012 a fost inregistrata suma de 11.213.190,60 in contul 4511 "*Decontari intre conturi la banci-entitati afiliate*" reprezentand incasare de la actionarul unic .X. .X., .X. din Slovenia,

- .X. ROMANIA SRL a pus la dispozitia CNAS rapoarte de vanzari ale .X. dd, .X., Slovenia si .X. Polska catre persoane juridice romane-distribuitori autorizati de medicamente, aferente trimestrul I si II 2010. Aceste declaratii au fost depuse la CNAS pe data de 29.07.2010 cu nr.11740. De asemenea, s-au raportat și vanzarile .X. d.d. .X. Slovenia si .X. Polska pentru trim.III 2010, care au fost inregistrate la CNAS cu nr..X./11.10.2010;

- CNAS transmite catre .X. Slovenia notificarea nr.NLD .X./15.11.2011 prin care se comunica procentul de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare aferente trimestrului I 2010, respectiv de 9%,

- CNAS transmite notificarea CNAS nr.NLD .X./15.11.2011 catre .X. Polska prin care se comunica procentul de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare aferente trimestrului I 2010, respectiv de 6%;

-prin adresa nr.DG .X./14.09.2011, CNAS a notificat persoana juridica .X. ROMANIA SRL cu privire la obligativitatea depunerii declaratiilor prevazute in Ordinul MS/CNAS nr.928/591/2010 pentru fiecare trimestru aferent perioadei cuprinsa intre trimestrul IV al anului 2009 si trimestrul III al anului 2011, pentru .X. DD Slovenia si .X. Polska. Prin adresa inregistrata la CNAS cu nr..X./29.09.2011, .X. ROMANIA SRL a comunicat CNAS ca, nu detine autorizatie de punere pe piata sau de comercializare a medicamentelor si pe cale de consecinta nu are obligatia de a declara volumul de vanzari si veniturile trimestriale incasate;

- prin adresa nr. DB .X./12.06.2012, CNAS notifica .X. DD Slovenia si .X. Polska privind obligativitatea de a depune declaratiile prevazute in Ordinul MS/CNAS nr.928/591/2010.

Avand in vedere raspunsurile transmise de Casa Nationala de Asigurari de Sanatate, privind baza de impozitare a contributiei pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii aferenta fiecarui trimestru din perioada trimestrul IV 2009-trimestrul III 2011, și in conformitate cu prevederile art.363 indice 1 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.65 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare cu suma de .X. lei și au stabilit contributia pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii *estimata* pentru perioada trimestrul IV.2009 – trimestrul III 2011 in suma de .X. lei, pentru care au fost calculate dobanzi in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei conform prevederilor art.120 și art. 120¹ din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea nu contestă plata efectuată, în sumă de .X. lei și nici debitul principal stabilit suplimentar, însă susține că „nu sunt nici deținător al autorizației de punere pe piață a medicamentelor, în sensul art.363¹ alin.(2) din Legea nr.95/2006, nu sunt nici persoană juridică ce obține încasări din comercializarea în România a medicamentelor” în condițiile în care „aceste obligații revin numai entităților care comercializează în România medicamente în temeiul dreptului de comercializare obținut direct sau indirect de la deținătorul autorizației de punere pe piață iar încasarile sunt realizate din sistemul public de asigurări de sănătate.”

În drept, pentru perioada trimestrului IV 2009- trimestrului III 2011 subiecții plătitori ai taxei clawback, sunt definiți prin 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."

Astfel, prin OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se introduce un nou articol, respectiv art.363¹ alin. (1) și alin.(2) și se reglementează cine datorează contribuția trimestrială (taxa claw-back):

- a.** deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor incluse în programele naționale de sănătate, de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu și spitalicesc;
- b.** prin excepție, în cazul în care deținătorii de autorizații de punere pe piață a medicamentelor nu desfășoară în România activități de comercializare a acestora, contribuția este datorată de persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor, în urma obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor sau 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.

În consecința, din coroborarea acestor prevederi legale rezulta că deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor sau persoana juridică care realizează încasări din comercializarea medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare, datorează taxa claw-back.

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.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

ART. 3 - Plătitorii contribuției sunt nominalizați la art. 363¹ alin. (1) și (2) din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 4 - (...)

(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.(...)"

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține, potrivit dispozițiilor art.4 alin.3 din Normele aprobate prin Ordinul comun nr.928/591/2010, în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a ordinului, Agenția Națională a Medicamentului .X., prin Ministerul Sănătății avea obligația de a transmite Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, lista cuprinzând persoanele autorizate pentru punerea pe piață sau comercializarea medicamentelor în România, conform modelului prevăzut. Mai mult, această listă se actualizează ori de câte ori este nevoie și trebuie transmisă Casei Naționale de Asigurări de Sănătate în termen de maxim 3 zile lucrătoare.

Art.5 din același act normativ precizează cum se declară contribuția:

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, subiecții 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 subiecții 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 procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, 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 ca *“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.”*

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.”

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.”

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, subiecții contribuției 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.

Din constatările organelor de inspecție fiscală rezulta următoarele:

- .X. ROMANIA SRL a realizat prestări de servicii de marketing în numele și pentru compania producătoare de medicamente .X. d.d. .X. din Slovenia, în baza contractelor de servicii de marketing încheiate în data de 01.01.2009 și 01.07.2010, respectiv servicii privind activități de înregistrare a medicamentelor, de farmacovigilanță, de urmărire a legislației în domeniu, de propunere și implementare a unei strategii de marketing,

- .X. ROMANIA SRL nu deține autorizații de punere pe piață a medicamentelor incluse în programele naționale de sănătate, având ca activitate principală Publicitatea-promovarea produselor farmaceutice, cod CAEN 7311,

- .X. ROMANIA SRL a întocmit și a depus la organul fiscal teritorial declarația privind contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, pentru perioada cuprinsă între trimestrul IV al anului 2009 și trimestrul III al anului 2011, cod 171, în care a completat doar secțiunea C "*Date privind plățile efectuate pentru creanța fiscală*" fără a înscrie date în secțiunea B a declarației "*Date privind creanța fiscală*", întrucât la data de 01.10.2011 intră în vigoare OUG nr.77/21.09.2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, prin care se abrogă art.270 alin.(1) lit.x), art.363¹ și art.365 alin. (1¹) - (1³) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, și se redefinesc subiecții și obiectul contribuției trimestriale, respectiv:

ART. 1 - Deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor sau reprezentanții legali ai acestora au obligația de a plăti trimestrial pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, precum și pentru medicamentele cu sau fără contribuție personală, folosite în tratamentul ambulatoriu pe bază de prescripție medicală prin farmaciile cu circuit deschis, în tratamentul spitalicesc și pentru medicamentele utilizate în cadrul serviciilor medicale acordate prin centrele de dializă, suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, o contribuție trimestrială calculată conform prezentei ordonanțe de urgență.

ART. 2 - În înțelesul prezentei ordonanțe de urgență, reprezentantul legal este persoana juridică română împuternicită de către deținătorul autorizației de punere pe piață care nu este persoană juridică română pentru raportarea și plata contribuției trimestriale.

Astfel, au obligația de a plăti contribuția trimestrială deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, respectiv reprezentanții legali ai acestora, respectiv persoana juridică română împuternicită de către deținătorul autorizației de punere pe piață care nu este persoană juridică română, pentru raportarea și plata contribuției trimestriale pentru medicamentele folosite în tratamentul ambulatoriu, în tratamentul spitalicesc și pentru medicamentele utilizate în cadrul serviciilor medicale acordate prin centrele de dializă.

Mai mult, potrivit art.4 din același act normativ, se precizează:

"ART. 4 - (1) În termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, care nu sunt persoane juridice române, au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate datele de identificare ale reprezentanților legali care vor duce la îndeplinire obligațiile legale prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, precum și lista medicamentelor pentru care se datorează contribuția trimestrială.

(2) Deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, persoane juridice române, au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, în termenul prevăzut la alin. (1), lista medicamentelor pentru care se datorează contribuția trimestrială.

(3) În același termen, persoanele juridice române prevăzute la alin. (1) și (2) au obligația să se înregistreze fiscal la Agenția Națională de Administrare Fiscală ca plătitori ai contribuției trimestriale prevăzute la art.1”

fapt pentru care deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, care nu sunt persoane juridice române, au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate datele de identificare ale reprezentanților legali care vor duce la îndeplinire obligațiile legale privind plata contribuției trimestriale, precum și lista medicamentelor pentru care se datorează contribuția, iar aceștia din urmă au obligația să se înregistreze la Agenția Națională de Administrare Fiscală ca plătitori ai contribuției trimestriale.

De asemenea, conform art.9 alin.7 din același act normativ, s-a prevăzut:

“(7) Debitorii plătitori de contribuții sunt obligați să întocmească pe propria răspundere și să depună, până la data de 25 a lunii următoare intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, la organul fiscal competent declarații-inventar privind contribuțiile în sold la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență și neachitate până la data depunerii declarației-inventar, care sunt asimilate declarațiilor fiscale, prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicându-se în mod corespunzător.”

Din aceste constatări, coroborat cu prevederile legale invocate, organul de soluționare a contestației reține că .X. SRL nu are calitatea de plătitor al contribuției trimestriale datorata pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurari de sanatate si din bugetul Ministerului Sănătății, această calitate fiind deținută de .X. d.d. .X., Slovenia si .X. Polska în calitate de deținători de autorizație de punere pe piață a medicamentelor.

Însă, întrucât aceste două societăți nu desfășoară în România activități de comercializare a medicamentelor 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, potrivit art.363¹ alin.(2) din Legea nr.95/2009 privind reforma în domeniul sănătății, plătitori ai contribuției sunt persoanele juridice care comercializează în România medicamentele respective.

Însă, la data de 23.08.2012 , a intrat în vigoare OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, care la secțiunea a 2-a Reglementări privind contribuția trimestrială prevăzută de Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, și de OUG nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, care la art.5 reglementează facilitățile de care pot beneficia persoanele care datorează contribuția pentru trim.IV 2009-trim.III 2011, precum și condițiile pe care acestea trebuie să le îndeplinescă cumulativ, iar la art.6 stipulează că:

“Pentru perioada cuprinsă între trimestrul IV al anului 2009 și trimestrul III al anului 2011, plata contribuției instituite prin art.363¹ din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se poate efectua și de către deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor care intrau sub incidența dispozițiilor art.363¹ alin.(2) din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile art.5 aplicându-se în mod corespunzător.”

Astfel, legiuitorul a înțeles să lase posibilitatea plății acestei contribuții și deținătorilor de autorizații de punere pe piață prevăzuți la excepția de la alin.2 al art.363¹ din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aplicarea acestui text de lege, ANAF a emis către Asociația Română a Producătorilor Internaționali de Medicamente punctul de vedere exprimat prin adresa nr..X./12.09.2012 în care se precizează *„În temeiul prevederilor art.6 din OG nr.17/2012 li s-a dat posibilitatea deținătorilor de autorizații de punere pe piață a medicamentelor, care nu desfășoară în România activități de comercializare a medicamentelor în sistemul de asigurări sociale de sănătate din România, suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, de a plăti, prin intermediul persoanelor care datorează contribuția instituită prin art.363 ind.1 al Legii nr.95/2006, plata urmând a fi făcută în contul 26.12.05.10 „veniturile bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate – Venituri din contribuția datorată pentru medicamentele finanțate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate până la 30.09.2011” codificat cu codul de identificare fiscală a persoanelor care datorează această contribuție, urmând ca de facilitățile fiscale prevăzute de art.5 al OG nr.17/2012 să beneficieze aceste din urmă persoane, în situația îndeplinirii cumulative a condițiilor impuse prin art.5 al aceluiași act normativ.”*

Ulterior, se revine asupra acestui aspect și prin adresa Cabinet președinte - ANAF nr..X./15.10.2012 se precizează: *„Contribuția se va calcula pe propria răspundere a acestor persoane, iar plata va fi efectuată în contul 26.12.05.10 Venituri din contribuția datorată pentru medicamente finanțate din Fondul Național unic de asigurări sociale de sănătate, codificat cu codul de identificare fiscală al reprezentantului legal.”*

În acest sens, .X. ROMANIA SRL a fost imputernicită de .X. d.d. .X., Slovenia si .X. Polska *„pentru ca in numele si pe seama acestora sa duca la indeplinire prevederile legale stipulate de art.5 si art.6 din OUG 17/2012, respectiv pentru a plăti in locul distribuitorilor contributia instituita prin art.363 ind.1 din Legea 95/2006, cu modificarile si completările ulterioare, pentru perioada cuprinsă între trim.4 2009 și trim. 3 2011, avand in vedere ca potrivit legii, plata contribuției se poate efectua și de către deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor”*.

Astfel, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, .X. ROMANIA SRL a efectuat la data de 29.10.2012, o serie de plăți în valoare de .X. lei, iar din analiza extrasului bancar se identifică plățile care au fost efectuate în conformitate cu centralizatoarele întocmite de societate privind valoarea estimată a vânzărilor aferente fiecărui distribuitor în sistemul de asigurări de sănătate calculată la preț de distribuitor fără TVA.

Pentru clarificarea neconcordanțelor dintre necontestarea plăților efectuate și invocarea lipsei calității de plătitor al contribuției trimestriale, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr.A-SLP 1519/05.10.2016 a invitat la sediul direcției generale reprezentantul contribuabilului care potrivit procesului verbal întocmit cu această ocazie, cu privire la plata efectuată, contestatara a precizat că *„plata efectuată a fost făcută cu bună credință, în numele societății mamă pentru distribuitorii de medicamente de pe piața românească.”*

Mai mult, contestatara a menționat că a pus în aplicare și punctul de vedere emis de ANAF cu adresa nr..X./12.09.2012. De asemenea, contestatara a precizat că nu contestă plata contribuției pe care și-o însușește și a plătit-o cu bună credință în vederea aplicării prevederilor OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare.

În consecință, având în vedere situația de fapt prezentată, documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în speța în cauză se impune respectarea prevederilor legale incidente privind plata taxei clawback pentru perioada trim. IV 2009 - trim.III 2011, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.279

alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru argumentele contestatarii privind calitatea de plătitor al contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății,;

- .X. lei - penalitati de intarziere aferente contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste obligații fiscale sunt datorate de contestatară în condițiile în care la calculul acestora organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că societatea nu are obligația declarării acestei contribuții trimestriale.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-.X./28.06.2016, organele de inspecție fiscale din cadrul DGAMC au stabilit de plată în sarcina .X. SRL obligații fiscale în sumă 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.

Accesoriile stabilite prin Decizia de impunere nr.F- .X./28.06.2016 au fost calculate pentru perioada 25.01.2010-30.06.2016.

Prin contestație, societatea solicită anularea actului administrativ fiscal în ceea ce privește cuantumul accesoriilor întrucât, neavând obligația depunerii declarațiilor prevăzute de lege nici nu datorează aceste accesorii.

În drept, pentru perioada trimestrului IV 2009 - trimestrului III 2011 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:

6. La articolul 365 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, 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, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

ART.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere - (1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.(...)*

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală(...).

ART. 120 Dobânzi - (1) *Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.(...).*

În consecință, pentru obligațiile fiscale principale datorate de subiecții obligați la declararea taxei claw-back, la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și nestinse la termenul de scadență, în conformitate cu reglementările codului de procedură fiscală în vigoare, se datorează obligații fiscale accesorii, calculate începând cu data imediat următoare scadenței și până la data stingerii inclusiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei, precum și din cele reținute la punctul anterior, respectiv faptul că .X. SRL în calitate de împuternicit al .X. DD Slovenia și .X. Polska a achitat taxa claw-back pentru perioada trim IV 2009 - trim III 2011 în contul special creat codificat cu codul de identificare fiscală al reprezentantului legal, în temeiul OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, și în baza împuternicirilor date de cele 2 societăți nerezidente, iar persoanele obligate la declararea contribuției sunt cele definite prin OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, respectiv art.363¹ alin.(1) și alin.(2), în cazul de față distribuitorii autorizați care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor incluse în programele naționale de sănătate, de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu și spitalicesc sunt obligate la declararea taxei claw-back.

Se retine totodata și amendamentul admis de Senatul României, în data de 18.09.2013 privind Comisia pentru sănătate publică care a analizat proiectul de lege și a hotărât, cu unanimitate de voturi, să adopte aviz favorabil pentru aprobarea OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, unde în susținerea art.6 prezintă următoarea motivare *„determinarea contribuției care ar urma să fie plătită de către deținătorii autorizațiilor de punere pe piață ar trebui să se facă în baza datelor de consum transmise de CNAS (similar contribuției stabilite prin OUG nr.77/2011). Aceasta deoarece deținătorii autorizațiilor de punere pe piață nu pot cunoaște aceste informații. (...)Având în vedere că OUG nr.104/2009 nu prevedea calitatea de plătitor a deținătorilor de autorizații de punere pe piață care nu realizează activități de comercializare în România (conform art.363 ind.1 alin.2), această prevedere instituie o obligație de plată nouă. Pentru această nouă obligație de plată nu ar trebui să se datoreze dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere.”*

După intrarea în vigoare a OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în data de 23.08.2012, prin adresa nr..X./12.09.2012 Cabinet președinte- ANAF se precizează *“(…) entitățile nerezidente care desfășoară exclusiv activități de comercializare de medicamente către distribuitori angro stabiliți în România*

nu intră în categoria contribuabililor care realizează activități de comercializare de medicamente în sistemul de asigurări sociale de sănătate din România, suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, motiv pentru care nici acestea nu au obligația declarării și implicit nici nu datorează obligații fiscale accesorii.”

Pentru clarificarea anumitor aspecte privind contestația formulată, în data de 05.10.2016 cu adresa nr.A-SLP 1519, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a invitat contribuabilul la sediul direcției. Prin procesul verbal încheiat cu această ocazie, în data de 12.10.2016, care constituie anexă la dosarul cauzei, contestatarul subliniază că a înțeles să conteste accesoriile stabilite suplimentar întrucât „atâta timp cât nu au fost emise notificări de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate cu privire la cuantumul taxei datorate, neexistând în acest sens un titlu executoriu și nu datorează penalități calculate de organele de inspecție fiscală. În acest sens se susține că prin contestație s-a pornit de la atacarea calității de plătitor raportat la calculul de accesorii, dar contestarea calității este susținută în raport cu aceste accesorii pe care consideră că nu le datorează coroborat și cu practica instanței judecătorești invocată în contestație.

Față de cele menționate se reține că debitele asupra cărora au fost calculate accesorii sunt cele stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./28.06.2016, însă organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă .X. SRL este obligată la plata accesoriilor în cazul excepției stabilite prin OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în data de 23.08.2012, respectiv la secțiunea a 2-a Reglementări privind contribuția trimestrială prevăzută de Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, și de OUG nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, reglementată la art.6.

Față de cele prezentate, se reține că, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea substituirii organelor de inspecție fiscală cu privire la reanalizarea accesoriilor, respectiv dacă .X. SRL este/nu este persoana obligată la plata accesoriilor, fapt pentru care în temeiul prevederilor 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, se va desființa parțial decizia de impunere contestată, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii, strict pentru aceiași obligație fiscală și aceeași perioadă.

La reanalizare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că plata efectuată de .X. SRL a fost efectuată în temeiul OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și al împuternicirilor date de .X. d.d. .X., Slovenia și .X. Polska, fără obligația declarării acestei contribuții, obligație care potrivit prevederilor legale invocate în prezenta cauză, aparține distribuitorilor 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 și care deține situația medicamentelor care au fost decontate prin sistemul de asigurări de sănătate.

3. Referitor la solicitarea privind “*restituirea sumei de .X. lei reprezentând cota aferentă din dobânzi/majorări și penalități achitată potrivit OUG nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, ori compensarea acesteia cu obligații fiscale viitoare de plată ale subscrisei*”, organul de soluționare a contestației, potrivit celor reglementate la art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu deține competența de restituire/compensare a obligațiilor fiscale, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi remisă organului

fiscal emitent al actului atăcat, în vederea înaintării organului fiscal care administrează societatea.

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016, act administrativ fiscal emis de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, privind calitatea de plătitor a sumei de **.X. lei**, reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016, act administrativ fiscal emis de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, privind suma de **.X. lei**, reprezentand:

- .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 obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind solitarea de *“restituire a sumei de .X. lei reprezentând cota aferentă din dobânzi/majorări și penalități achitată potrivit OUG nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, ori compensarea acesteia cu obligații fiscale viitoare de plată ale subscrisei”*, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi remisă organului fiscal emitent al actului atacat, în vederea înaintării, spre competență soluționare, organului fiscal care administrează societatea.

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

DIRECTOR GENERAL

X