



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr.000/00.00.2020

privind soluționarea contestației depuse de
X S.R.L.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 000/00.00.2020

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.00AIF/00.00.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 000/00.00.2020 asupra contestației formulate de **X SRL**, înregistrată la O.N.R.C sub nr.J00/00000/0000, având C.U.I 0000000.

Prin contestația formulată **X SRL** contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC 000/00.00.2019* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe profit;
- 000 lei contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **00.00.2019**, prin remitere sub semnătură, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății pe adresa de înaintare nr.0000AIF/00.00.2019 a Deciziei de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, anexată în copie la dosarul cauzei, 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, respectiv la data de **00.00.2020**, fiind înregistrată sub nr.000 potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Totodată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acordarea procedurii orale în vederea susținerii contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, procedură care a avut loc în data de **00.00.2020**, la sediul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, conform Procesului verbal anexat în copie 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.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, X SRL aduce următoarele argumente:

Societatea precizează că deține calitatea de distribuitor angro de medicamente, având încheiate contracte de vânzare-cumpărare cu farmacii ce au ca obiect vânzarea medicamentelor, iar potrivit prevederilor legale specifice în domeniu, aceasta a procedat la distrugerea medicamentelor expirate sau necorespunzătoare calitativ ce erau returnate de către unitățile farmaceutice. Prin urmare, în perioada 2013-2018, a înregistrat cheltuieli aferente scoaterii din gestiune a medicamentelor expirate sau necorespunzătoare calitativ pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Petenta susține că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală au reconsiderat cheltuielile în cuantum de 000 lei ca fiind nedeductibile la determinarea impozitului pe profit aferent perioadei 2013-2015, având în vedere următoarele:

- regula generală de deductibilitate stabilite de prevederile art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- prevederile art.832 alin.(4), în vigoare în perioada 2013-2014, respectiv art.872 alin.(4), în vigoare în anul 2015, din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, potrivit cărora societatea în calitate de

distribuitor de medicamente are obligația de a distruge medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate;

În consecință, organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat că prevederile mai sus menționate, se referă la respectarea procedurilor de distrugere a medicamentelor, acestea stabilind de fapt obligația unităților în ceea ce privește gestionarea medicamentelor.

- în susținerea propriei cauze, se invocă dispozițiile art.93 alin.(1) și alin.(2) și art.97 din Ordinul nr.1963/2008 pentru aprobarea Ghidului privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor, care reglementează obligațiile distribuitorilor angro de medicamente;

- totodată, în ceea ce privește obligația de distrugere a medicamentelor, contestatara invocă prevederile art.26 alin.(1)-alin.(3) din Ordinul 761/2015 pentru aprobarea Ghidului privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor;

- prin contractele de vânzare-cumpărare încheiate cu diferite unități farmaceutice, societatea arată că au fost stabilite clauze contractuale referitoare la returnarea produselor, fiind luate în considerare prevederile art.51 ale Ghidului din 2008 privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor, precum și prevederile art.2 alin.(4) din Legea nr.266/2008 a farmaciei;

Astfel, petenta susține că s-a asigurat de respectarea condițiilor legale de comercializare a medicamentelor către pacienți, fiind obligația acesteia de a se asigura că medicamentele nu sunt distribuite sau recepționate după expirarea datei de valabilitate și nici în apropierea acesteia, aspect ignorat de organele de inspecție fiscală.

- de asemenea, menționează că a implementat o procedură internă ce are ca obiect identificarea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate ce ar trebui distruse, cu scopul de a avea o trasabilitate și evidență cât mai clară în ceea ce privește modul de distrugere a acestora și pentru a preîntâmpina materializarea riscului de a pune pe piață medicamente necorespunzătoare calitativ sau expirate;

- întrucât, societatea are calitatea de deținător al autorizației de punere pe piață pentru anumite medicamente este obligată să se asigure că medicamentele vândute către consumatori respectă normele necesare, inclusiv cele referitoare la calitate și durata de valabilitate prevăzute, respectiv dispozițiile Cap.X din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în ceea ce privește farmacovigilența;

- contestatara susține că prin Nota explicativă nr.0000/00.00.2019 a expus pe larg motivele de fapt și de drept care dau naștere obligației distrugerii medicamentelor degradate calitativ sau expirate, însă nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală;

- totodată, a prezentat organelor de inspecție fiscală adresa nr.000.000/00.00.2014 emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin care este confirmat tratamentul fiscal aplicat de societate cheltuielilor înregistrate

cu scoaterea din gestiune a bunurilor expirate și a celor necorespunzătoare calitativ;

Din adresa emisă de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, contestatara subliniază faptul că se face o delimitare clară, iar unitățile farmaceutice nu sunt incluse în categoria persoanelor care au obligația legală de distrugere a medicamentelor.

- mai mult, se invocă prevederile art.25 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și Nota de fundamentare a Noului Cod Fiscal, potrivit căroră începând cu 01.01.2016, ca o excepție de la regula generală, cheltuielile cu bunurile degradate calitativ sunt deductibile dacă se face dovada distrugerii de către contribuabil;

Contestatara precizează că pentru întreaga perioadă supusă inspecție fiscale, respectiv 00.00.2013-00.00.2018, a aplicat un tratament fiscal unitar cheltuielilor cu distrugerea medicamentelor expirate și necorespunzătoare calitativ, iar pentru anii 2016-2018 organele de inspecție fiscală nu au contestat tratamentul fiscal aplicat acestor cheltuieli.

- totodată, societatea susține că era obligată la distrugerea medicamentelor și din perspectiva legislației referitoare la distrugerea deșeurilor, ca deținător al unui deșeu, în conformitate cu art.22 alin.(1) din Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, respectiv Hotărârea nr.856/2002 privind evidența gestiunii deșeurilor și pentru aprobarea listei cuprinzând deșeurile, inclusiv deșeurile periculoase.

Față de cele prezentate, contestatara consideră că a procedat în mod corect la încadrarea cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a medicamentelor degradate calitativ sau expirate drept cheltuieli deductibile din perspectiva impozitului pe profit, întrucât obligațiile legale ale acesteia de distrugere a acestor medicamente sunt reglementate prin legislația specifică.

În ceea ce privește stabilirea obligației de plată a contribuției trimestriale aferentă trimestrului IV 2014, societatea susține că actele administrativ fiscale au fost emise nelegal, întrucât instanța de judecată a dispus suspendarea executării Notificării prin care Casa Națională de Asigurări de Sănătate a transmis contribuabilului datele necesare pentru calculul taxei clawback, prin hotărâre judecătorească definitivă, iar în conformitate cu prevederile art.278 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală se află în imposibilitatea legală să stabilească obligații fiscale până la data rămânerii definitive a soluționării acțiunii în anulare introduse împotriva Notificării emise de CNAS.

Totodată, actele administrativ fiscale sunt nelegale datorită faptului că au fost emise în baza unor Notificări a căror nulitate a fost constatată parțial sau în integralitate, prin hotărâre judecătorească în primă instanță, care beneficiază de putere obligatorie și autoritate de lucru judecat provizorie

potrivit prevederilor art.430 alin.(4) și art.435 alin.(1) și (2) din Codul de procedură civilă, astfel:

- Notificarea aferentă trim.I 2014 a fost anulată parțial prin hotărârea pronunțată în dosarul nr.0000/0/2014;
- Notificarea aferentă trim.II 2014 a fost anulată parțial prin hotărâre pronunțată în dosarul nr.0000/0/2015;
- Notificarea aferentă trim.III 2014 a fost anulată total prin hotărâre pronunțată în dosarul nr.0000/0/2015;
- Notificarea aferentă trim.IV 2014 a fost anulată total prin hotărârea pronunțată în dosarul nr.0000/0/2015;
- Notificarea aferentă trim.I 2015 a fost anulată parțial prin hotărârea pronunțată în dosarul nr.0000/0/2015.

De asemenea, aceasta precizează că legea interzice solicitarea suspendării efectului executoriu al actului administrativ direct în recurs, potrivit prevederilor art.15 alin.(1) din Legea nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ, iar în conformitate cu prevederile art.127 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea de a suspenda inspecția fiscală.

În consecință, societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale incerte al căror quantum nu poate fi determinat decât în baza unor Notificări valabile, întrucât acestea constituie unica sursă de furnizare a datelor pe baza cărora se determină taxa clawback.

Petenta susține că Notificările emise de CNAS pentru trim.I – IV 2014 și trim.I 2015 prezintă o serie de vicii de nelegalitate ce au fost preluate la emiterea Deciziei de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, respectiv:

a) listele de medicamente cuprinse în Notificările transmise de către CNAS includ medicamente care nu au fost comercializate niciodată de societate, întrucât:

- potrivit prevederilor art.3 alin.(1) din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, taxa clawback se datorează exclusiv pentru medicamentele vândute, consumate și decontate efectiv în trimestrul de referință, iar nu pentru toate medicamentele pentru care există autorizație de punere pe piață (APP);

- CNAS a inclus la calculul consumului individual și medicamentele pentru care există autorizație de punere pe piață, dar care nu au fost comercializate efectiv, fiind astfel atribuite valori fictive unui consum de medicamente inexistent, fapt ce a condus la stabilirea unui consum care nu corespunde realității și la majorarea artificială a quantumului taxei clawback datorat de societate în perioada de referință;

- în acest sens, se invocă dispozițiile art.700 și art.729 alin.(1) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății;

- societatea precizează că acest motiv de nelegalitate a fost admis de instanțele judecătorești în dosarele nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 corespunzătoare trim.II-IV 2014 și trim.I 2015.

b) *transmiterea unor liste de medicamente greșite determină stabilirea eronată a consumului total trimestrial de medicamente (CTt), element al formulei de calcul a procentului "p", respectiv conduce la stabilirea unui quantum al taxei clawback nejustificat de mare, care prejudiciază patrimoniul societății. Motiv admis de către instanțele judecătorești în dosarul nr.0000/0/2015 corespunzător trim.IV 2014.*

c) *valoarea consumului de medicamente include în mod nelegal adaosul comercial al farmaciilor și distribuitorului, în condițiile în care:*

- potrivit dispozițiilor art.3 alin.(2) din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, contribuția clawback se calculează prin aplicarea procentului "p" la valoarea consumului de medicamente aferent vânzărilor fiecărui plătitor de contribuție (APP/reprezentant legal);

- iar, CNAS a stabilit valoarea medicamentelor consumate și decontate de la bugetele publice prin raportare la prețul final al medicamentelor care include și adaosul comercial al distribuitorilor și farmaciilor, iar nu doar la prețul de producător;

- totodată, finanțarea privată provine din fondurile producătorilor/importatorilor nu din fondurile distribuitorilor sau ale farmaciilor/centrelor de dializă, astfel includerea adaosului comercial al acestora în baza de calcul a taxei clawback nu se justifică, întrucât nu datorează contribuția trimestrială și beneficiază de siguranța vânzărilor generată de sistemul medicamentelor compensate și gratuite.

În concluzie, societatea subliniază faptul că legiuitorul obligă deținătorul de autorizație de punere pe piață la plata unei taxe clawback raportate la valoarea consumului de medicamente aferent vânzărilor suportate din FNUASS și bugetul Ministerului Sănătății, iar nu la valoarea de decontare totală a medicamentelor furnizate de un DAPP, care înglobează atât prețul de producător cât și adaosul comercial al distribuitorilor și farmaciilor. Aspect admis de instanțele judecătorești în dosarul nr.0000/0/2015 corespunzător trim.IV 2014.

d) *Notificările transmise societății nu respectă normele privind transparența administrației publice și a actelor administrative impuse la nivel național și european*

Contestatară afirmă că Notificările nu conțin motivare în fapt și nu permit verificarea corectitudinii valorilor calculate de CNAS prin raportare la:

- regulile de decontare și compensare reglementate de HG nr.720/2008 pentru aprobarea Listei cuprinzând denumirile comune internaționale corespunzătoare medicamentelor de care beneficiază asigurații, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate;

- prețul de referință al medicamentelor determinat potrivit Ordinului Președintelui CNAS nr.615/2010 privind aprobarea metodei de calcul al prețului de referință pentru medicamentele cu și fără contribuție personală prescrise în tratamentul ambulatoriu;

- prețul de decontare al medicamentelor determinat potrivit Ordinului nr.1275/2011 privind aprobarea listelor și prețurilor de decontare ale medicamentelor care se acordă bolnavilor în cadrul programelor naționale de sănătate și a metodologiei de calcul al acestora și Ordinul nr.75/2009 pentru aprobarea Normelor privind modul de calcul al prețurilor la medicamentele de uz uman;

- valorile efective ale vânzărilor, respectiv datele comunicate de casele teritoriale de asigurări de sănătate și furnizorii de servicii medicale care să reflecte activitatea societății pe piața farmaceutică.

De asemenea, societatea consideră nelegală obligația de a stabili, calcula, declara și achita contribuția clawback în baza unor date pentru care nu se oferă nicio garanție de acuratețe, transparență și valabilitate.

Mai mult, contestatara precizează că imposibilitatea de a proba și argumenta situația de fapt și de drept opusă prin Notificări, anihilează dreptul acesteia la apărare, fiind invocate în acest sens, principiul de drept constituțional al transparenței administrației publice, reglementat de art.31 alin.(1) și (2) din Constituția României, iar la nivel european, de dispozițiile art.41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, respectiv principiul de drept fiscal al certitudinii impunerii prevăzut la art.3 din Codul fiscal.

Totodată, societatea menționează că motivele precizate mai sus, au fost admise de instanța de judecată în dosarul nr.0000/0/2015, corespunzător trimestrului IV 2014.

e) Notificările emise de CNAS nu asigură predictibilitatea și neutralitatea taxei clawback, acestea încalcă principiul constituțional al protecției sănătății populației, întrucât:

- consumul de medicamente include valori de consum ce nu pot fi controlate direct de către deținătorii de APP;

- nu există o limită maximă de calcul a taxei clawback, iar bugetul alocat pentru medicamentele compensate este unul fix din anul 2011, în condițiile în care listele de medicamente au fost modificate prin includerea unor medicamente noi pe piața medicamentelor decontate;

- deținătorii de APP nu sunt îndreptățiți să modifice modul în care statul român stabilește bugetul alocat pentru compensarea medicamentelor, entitatea statală poate să influențeze în mod intempestiv și arbitrar valoarea contribuției fiind înlăturat caracterul previzibil al taxei clawback.

Societatea subliniază faptul că în situația în care statul impune retragerea medicamentelor din listele de compensare sau retragerea unor producători/distribuitori de pe piață se va încălca obligația de a garanta dreptul la ocrotirea sănătății prevăzut la art.34 din Constituție.

f) Notificările emise de CNAS încalcă libertatea de circulație a capitalurilor și cea de circulație a mărfurilor reglementate de Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene (TFUE), precum și dreptul la proprietate așa cum a fost prevăzut de Curtea Europeană a Drepturilor Omului

În susținerea propriei cauze, societatea invocă:

- prevederile art.28, art.34, art.56 alin.(1), art.63 din TFUE;
- prevederile art.4 din Directiva nr.88/361/CEE;
- prevederile art.16 din Constituția României;
- dispozițiile art.1 din Protocolul adițional nr.1 la Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale;
- Nota de fundamentare la Ordonanța Guvernului nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal – bugetare.

Mai mult, societatea arată că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să ajusteze sumele datorate prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, cu respectarea indicațiilor instanțelor de judecată, în sensul excluderii din baza de calcul a taxei clawback a sumelor reprezentând medicamente care nu au fost comercializate de aceasta.

În ceea ce privește posibilitatea obligării la plata accesoriilor, contestatara precizează că de la momentul pronunțării hotărârii de suspendare a Notificărilor aferente trim.I-II 2014 și trim.I 2015, de către instanța de fond și până la momentul pronunțării soluției definitive de respingere a cererii de suspendare, cererile de suspendare a Notificărilor au produs efecte potrivit prevederilor art.15 alin.(3) din Legea contenciosului administrativ, coroborat cu prevederile art.278 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

Urmare suspendării Notificărilor, societatea susține că accesoriile obligației de plată a contribuției trimestriale nu se acumulează pe perioada suspendării, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile răspunderii civile delictuale, efect consacrat la nivel doctrinar și jurisprudențial.

În consecință, accesoriile nu sunt datorate având în vedere că Notificările emise de CNAS au fost anulate prin hotărâre judecătorească provizorie, motiv pentru care societatea consideră că nu îi revin obligații de plată accesorii obligației de plată a contribuției trimestriale și solicită anularea actelor administrativ fiscale în parte privind obligarea la plata acestora.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019, astfel:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei (00.00.2013-00.00.2018), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- **000 lei** – reprezintă cheltuieli deductibile înregistrate de societate, în perioada 2013-2015, cu scoaterea din gestiune a mărfurilor necorespunzătoare calitativ sau expirate, în baza punctului de vedere transmis de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.000000/00.00.2014.

Din analiza situației privind scoaterea din gestiune a mărfurilor necorespunzătoare calitativ sau expirate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2013-2018, din total marfă distrusă (deteriorată și expirată) în sumă de 000 lei, societatea a recuperat în baza contractelor încheiate cu furnizorii și urmare despăgubirilor primite de la asiguratorii suma de 000 lei, rezultând o diferență nerecuperată în sumă de 000 lei.

Astfel, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare, pentru perioada 2013-2015, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate scoase din gestiune și nerecuperate de la furnizori/asiguratorii ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

2. În ceea ce privește contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății stabilită suplimentar în sumă de 000 lei (00.00.2014-00.00.2018), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- **000 lei** – reprezintă calcularea contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă trim.I 2014 – trim.III 2014, conform notificărilor emise de CNAS, respectiv adresele nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014 și nr.P/0000/00.00.2014 privind valoarea procentului "p" și valoarea aferentă consumului de medicamente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul notificărilor emise de CNAS privind transmiterea informațiilor necesare calculării, declarării și plății contribuției trimestriale s-a menționat faptul că valorile consumurilor de medicamente conțin TVA, urmând ca acesta să fie dedus de contribuabil.

Împotriva notificărilor emise de CNAS, societatea a depus contestații ce au fost soluționate prin adresele nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014 și nr.P/00000/00.00.2014, prin care CNAS a decis respingerea ca neîntemeiate.

Contestațiile împotriva notificărilor emise de CNAS nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014 și nr.P/0000/00.00.2014 au fost înaintate instanței de judecată în contencios administrativ, fiind înregistrate dosarele nr.0000/0/2014, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 aflate în fază procesuală de recurs fără sentință definitivă și irevocabilă.

Având în vedere că X SRL ca deținător de autorizație de punere pe piață nu a calculat, declarat în D100 și nu a achitat contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății aferentă trim.I 2014-trim.III 2014, conform Notificărilor emise de CNAS, în temeiul prevederilor art.1 și art.3 din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, potrivit modificărilor aduse de art.7 din OG nr.17/2012 privind regelementarea unor măsuri fiscal bugetare, organele de inspecție fiscală au stabilit că datorează suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială pentru medicamente suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății.

- **000 lei** - reprezintă calcularea contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă trim.IV 2014 – trim.I 2015, conform notificărilor emise de CNAS, respectiv adresele nr.P/000/00.00.2015 și nr.P/0000/00.00.2015 privind valoarea procentului "p" și valoarea aferentă consumului de medicamente.

Din notificările emise de CNAS privind transmiterea informațiilor necesare calculării, declarării și plății contribuției trimestriale, aferente perioadei analizate, s-a constatat că acestea au ca mențiune faptul că valorile consumurilor de medicamente conțin TVA, urmând ca acesta să fie dedus de contribuabil.

Împotriva notificărilor emise de CNAS, societatea a depus contestații ce au fost soluționate prin adresele nr.P/0000/00.00.2015 și nr.P/0000/00.00.2015, prin care CNAS a decis respingerea ca neîntemeiate.

Contestațiile împotriva notificărilor emise de CNAS nr.P/000/00.00.2015 și nr.P/0000/00.00.2015 au fost înaintate instanței de judecată în contencios administrativ, fiind înregistrate dosarele nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 aflate în fază procesuală de recurs fără sentință definitivă și irevocabilă.

În conformitate cu prevederile art.1, art.3 și art.5 alin.(3) din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, modificat prin OUG nr.69/2014 privind stabilirea unor măsuri financiare în domeniul sănătății și pentru modificarea unor acte normative, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația de a calcula, declara și plăti contribuția trimestrială, în baza Notificărilor emise de CNAS pentru trim.IV 2014 și trim.I 2015 în sumă de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială pentru medicamente suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății.

- **000 lei** - reprezintă diferența la contribuția trimestrială pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății în baza Notificării nr.P/0000/00.00.2016 emisă de CNAS pentru trim.II 2016.

Din analiza datelor transmise de CNAS, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a calcula, declara și plăti contribuția trimestrială aferentă trim.II 2016 în sumă de 000 lei, iar aceasta a declarat suma de 000 lei în declarația D100.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația de a calcula, declara și plăti contribuția trimestrială aferentă trim.II 2016 în sumă de 000 lei, respectiv că datorează diferența în sumă de 000 lei (000 lei suma datorată – 000 lei suma declarată).

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. IMPOZIT PE PROFIT – Perioada verificată 00.00.2013-00.00.2018

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor privind scoaterea din gestiune a mărfurilor necorespunzătoare calitativ sau expirate în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor luate în calculul profitului impozabil pe considerentul că nu se impune o obligație de distrugere a medicamentelor de către societate, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt.

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2013-2018, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu scoaterea din gestiune a mărfurilor necorespunzătoare calitativ sau expirate în sumă totală de 000 lei, în baza punctului de vedere nr.000000/00.00.2014 primit de la Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale.

Din analiza situației privind scoaterea din gestiune a mărfurilor necorespunzătoare calitativ sau expirate, organele de inspecție fiscală au constatat că din total marfă distrusă (deteriorată și expirată) în sumă de 000 lei, X SRL a recuperat în baza contractelor încheiate cu furnizorii și urmare despăgubirilor primite de la asiguratorii suma de 000 lei, rezultând o diferență nerecuperată în sumă de 000 lei.

Astfel, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare, pentru perioada 2013-2015, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate scoase din gestiune și nerecuperate de la furnizori/asiguratori ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală societatea arată că în calitate de distribuitor de medicamente este responsabilă pentru distrugerea medicamentelor care au fost returnate de farmacii în termenii și condițiile contractelor încheiate între părți.

Mai mult, susține că potrivit legislației specifice industriei medicamentului și procedurilor existente la nivelul societății, aceasta se asigură că îndeplinește obligația de distrugere a medicamentelor conform legii, fapt ce implică scoaterea din gestiune a medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate și înregistrarea cheltuielilor aferente.

În drept, conform prevederilor potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme.”

Față de prevederile legale de mai sus cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu au fost

încheiate contracte de asigurare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii 227/2015 privind Codul fiscal, care statuează că:

”Art. 25 alin.(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;

3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii;”

Conform pct.17 alin.(3) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se stipulează că:

”(3) În sensul art.25 alin.(4) lit.c) pct.3 din Codul fiscal, condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate.”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile generate de bunurile degradate calitativ, neimputabile, sunt deductibile fiscal numai dacă se face dovada distrugerii, atât prin mijloace proprii cât și prin predarea acestora unor unități specializate.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că acestea au stabilit cheltuieli nedeductibile de natura stocurilor degradate, respectiv scoaterea din gestiune a medicamentelor degradate (medicamente expirate și medicamente necorespunzătoare calitativ) nerecuperate de la furnizori/asiguratorii pentru perioada 2013-2015.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019, reiese că organele de inspecție fiscală au analizat situația privind scoaterea din gestiune a mărfurilor necorespunzătoare calitativ sau expirate în perioada 2013-2018, constatând faptul că societatea din total marfă distrusă a recuperat o parte din cheltuieli

În baza contractelor încheiate cu furnizorii și ca urmare a despăgubirilor primite de la asiguratorii, fiind înregistrate următoarele diferențe nerecuperate:

- în anul 2013 suma de 000 lei;
- în anul 2014 suma de 000 lei;
- în anul 2015 suma de 000 lei;
- în anul 2016 suma de 000 lei;
- în anul 2017 suma de 000 lei;
- în anul 2018 suma de 000 lei.

Totodată, pentru aplicarea unui tratament fiscal corespunzător asupra cheltuielilor cu marfa necorespunzătoare calitativ sau expirată, X SRL a solicitat un punct de vedere de la Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la regimul fiscal aplicabil cheltuielilor cu scoaterea din evidență a stocurilor de medicamente, respectiv o confirmare privind deductibilitatea acestor cheltuieli în conformitate cu art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile legale specifice societăților care operează cu industria producerii și distribuiri de medicamente.

Din analiza punctului de vedere emis de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.000000/00.00.2014, se reține că:

*”- reglementările legale aplicabile atât unităților de producție medicamente cât și unităților de distribuție (en gros și en detail) privitoare la **procedura de distrugere a medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate**, sunt prevederile art.832 alin (4) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;”*

*- ”prevederile legale menționate anterior nu stabilesc, în mod clar, obligațiile ce revin producătorilor/distribuitorilor en gros de medicamente, privitor la returnarea medicamentelor **vândute farmaciilor** în baza contractelor încheiate între farmacii și producătorii/distribuitorii de medicamente, și care, după data expirării, respectiv data de când acestea nu mai corespund calitativ, potrivit reglementarilor legale în vigoare, **trebuie returnate de farmacii producătorilor/ distribuitorilor în vederea distrugerii;**”*

- “considerăm necesare precizări suplimentare din partea instituției care monitorizează Legea nr.95/2006 cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește clarificarea aspectelor legate de întinderea obligațiilor ce revin producătorilor/distribuitorilor de medicamente, inclusiv cele ale farmaciilor, în procesul distrugerii medicamentelor prevazute de art.832 alin(4) din legea citată”;

*- “din punct de vedere al calculului profitului impozabil, contribuabili(producători/distribuitori) **care au obligații legale privitoare la***

distrugerea medicamentelor, inclusiv a celor vândute și returnate în condițiile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, aplică prevederile art.21 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând deductibile cheltuielile corespunzătoare înregistrate de aceștia.”

Față de constatările organelor de inspecție fiscală și raportat la argumentele contestatei, organul de soluționare a contestației reține că la analiza efectuată nu s-au avut în vedere următoarele:

a) contractele de vânzare-cumpărare încheiate între X SRL în calitate de distribuitor en-gros de medicamente și farmaciile din România

Documente ce conțin clauze specifice privind returul produselor, respectiv faptul că societatea *”poate să acorde Cumpărătorului dreptul de a returna produse având durata de valabilitate rămasă până la expirare de cel puțin 4 luni (...) în cazul în care va fi de acord cu returul, va întocmi o factură de retur (la prețul de achiziție inițială a respectivului Produs de către Cumpărător)”*.

Totodată, în ceea ce privește produsele returnate se rețin prevederile art.93 alin.(1)-alin.(2) din Ordinul nr.1963/2008 pentru aprobarea Ghidului privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor:

”Capitolul XVII Produse returnate

(1) Un distribuitor angro trebuie să primească medicamente returnate de la o unitate de distribuție en detail sau de la o altă persoană autorizată să furnizeze medicamente, respectând termenii și condițiile contractului dintre distribuitorul angro și farmacie.

(2) Atât distribuitorul angro, cât și unitățile de distribuție en detail (sau alte persoane autorizate să furnizeze medicamente) sunt responsabile de gestionarea proceselor de returnare proprii și de siguranță operațiilor, astfel încât să nu se permită pătrunderea medicamentelor contrafăcute și falsificate.”

Mai mult, așa cum precizează societatea prin contestație clauzele contractuale referitoare la returnarea produselor au fost inserate cu luarea în considerare a prevederilor art.51 din același act normativ, ce stipulează că:

”Medicamentele nu trebuie distribuite sau recepționate după expirarea datei de valabilitate, nici în apropierea acesteia, evitându-se astfel ca medicamentul să expire înainte să fie folosit de pacient.”

b) reglementările legale aplicabile unităților de producție și celor de distribuție privind procedura de distrugere a medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate, respectiv prevederile art.832 alin.(4) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății (în vigoare în perioada 2013-2014), respectiv prevederile art.872

alin.(4) din același act normativ, pentru anul 2015, ce stipulează că ”orice unitate de producție sau de distribuție a medicamentelor procedează la distrugerea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate, în acord cu reglementările în vigoare.”

Din constatările prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019, reiese că organele de inspecție fiscală consideră prevederea mai sus menționată, ca fiind referitoare la respectarea de către unități de producție sau distribuție a **procedeele de distrugere a medicamentelor**, ca acestea să se facă în conformitate cu prevederile legale în vigoare privind eliminarea acestui tip de produse (medicamente necorespunzătoare calitativ sau expirate), fără să menționeze dacă societatea a îndeplinit procedeele de distrugere a medicamentelor, limitându-se să afirme că nu reprezintă pentru societate o obligație de distrugere, în condițiile în care:

- potrivit contractelor încheiate cu distribuitorii en-detail, societatea își asumă pe deplin responsabilitatea legală pentru distrugerea medicamentelor care au fost acceptate a fi returnate de farmacii în termenii și condițiile impuse prin contract și se obligă să pună la dispoziție o factură de retur la prețul inițial de achiziție al medicamentelor. Aspect din care rezultă indiscutabil că rămâne în sarcina societății obligația de distrugere a medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate și nu a farmaciilor;

- X SRL a prezentat atât la inspecția fiscală cât și la contestație o procedură internă privind identificarea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate ce trebuie distruse, ce are drept scop trasabilitatea și evidența clară a modului de distrugere a medicamentelor expirate și a celor care nu mai pot fi distribuite către beneficiari din motive de calitate.

c) respectarea de către societate a cerințelor legale în ceea ce privește distrugerea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate, în acest sens se rețin prevederile art.97 din Ordinul nr.1963/2008 pentru aprobarea Ghidului privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor, în vigoare în perioada 2013- iunie 2015:

”Art.97

Atunci când medicamentele sunt distruse, acest lucru trebuie făcut în acord cu cerințele internaționale și naționale referitoare la distrugerea acestor produse și luându-se în considerare protecția mediului.”

Începând cu luna iulie 2015, se rețin prevederile art.25 alin.(6) și art.26 alin.(1)-(3) din Ordinul nr.761/2015 pentru aprobarea Ghidului privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor:

” Secțiunea a 5-a Depozitarea (...)

Art.25

(6) Medicamentele care se apropie de data de expirare/termenul de valabilitate trebuie retrase imediat din stocurile comercializabile, fie fizic, fie prin alte mijloace echivalente de separare electronică. Trebuie efectuate inventare periodice, ținând

seama de cerințele legislației naționale. Neconcordanțele privind stocul trebuie investigate și documentate.

Secțiunea a 6-a Distrugerea mărfurilor perimate

Art.26

(1) Medicamentele destinate distrugerii trebuie identificate corespunzător, ținute separat și manipulate conform unei proceduri scrise.

(2) Distrugerea medicamentelor trebuie să se facă în conformitate cu cerințele naționale sau internaționale pentru manipularea, transportul și eliminarea acestui tip de produse.

(3) O evidență a tuturor medicamentelor distruse trebuie păstrată pentru o anumită perioadă definită.”

Se reține că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019 nu s-a menționat în ce condiții societatea a procedat la distrugerea medicamentelor, dacă acestea au fost identificate corespunzător și manipulate conform procedurii interne, respectiv dacă au fost respectate cerințele naționale și internaționale pentru eliminarea acestor produse.

d) încadrarea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate în categoria deșeurilor potrivit Legii nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, întrucât ca deținător al unui deșeu are obligația de a efectua operațiuni de tratare sau de a transfera aceste operațiuni unui operator economic autorizat care efectuează operațiuni de tratare a deșeurilor sau unui operator public ori privat de colectare a deșeurilor.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în virtutea rolului activ conferit de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr.A_SLP 000/00.00.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat lămuriri în vederea clarificării situației de fapt fiscală, respectiv dacă:

- suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate nerecuperate de la furnizori/asiguratori a fost înregistrată în evidențele contabile ca urmare a distrugerii medicamentelor de către societate, cu respectarea prevederilor legale în vigoare privind eliminarea acestor tipuri de produse, respectiv dacă societatea face dovada distrugerii medicamentelor returnate de distribuitorii en-detail;

- au fost realizate demersuri la Casa Națională de Asigurări de Sănătate în vederea clarificării aspectelor legate de întinderea obligațiilor ce revin producătorilor/distribuitorilor de medicamente potrivit punctului de vedere emis de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice;

- în condițiile în care medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate fac parte din categoria deșeurilor, iar potrivit dispozițiilor art.22 alin.(1) din Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, deținătorul are obligația de a efectua operațiuni de tratare sau de a transfera aceste

operațiuni unui operator economic autorizat care efectuează operațiuni de tratare a deșeurilor sau unui operator public ori privat de colectare a deșeurilor, precizați dacă au fost prezentate facturi emise de către unități colectoare de deșeuri.

Prin adresa nr.000AIF/00.00.2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/00.00.2020, organele de inspecție fiscală au precizat:

- *"medicamentele nu au mai fost comercializate, pondere având medicamentele care au depășit termenul de valabilitate;"*

- **"societatea a prezentat următoarele documente pentru a face dovada distrugerii medicamentelor degradate/expirate returnate de distribuitorii en-detail: contract nr.000/2013 și acte adiționale anuale cu Y SRL, contract distrugere nr.0000/00.00.2012 cu Z SRL, procese-verbale de predare primire către Y SRL (CUI 00000000), formular de încărcare-descărcare deșeuri nepericuloase către Z (CUI 00000000), procese-verbale de distrugere cu anexele aferente cuprinzând denumirea produselor, loturile, cantitățile, valorile și data expirării, facturile emise de prestări servicii colectare, transport și incinerare produselor farmaceutice, procese verbale de incinerare, responsabilitatea pentru gestionarea deșeurilor privind eliminarea acestor tipuri de produse fiind prevăzută la art. 22 din Legea 211/2011 –regimul deșeurilor;"**

- *"prin răspunsul formulat la Nota explicativă, înregistrat sub nr.0000/00.00.2019 (anexa nr.11 la RIF) societatea nu face referire la realizarea demersurilor către Casa Națională de Asigurări de Sănătate pentru clarificarea aspectelor legate de întinderea obligațiilor ce revin producătorilor/distribuitorilor de medicamente, ci invocă doar legislația care a fost aplicată de aceasta respectiv: art.872 alin.(4) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, art.26 alin.(1) și (2) art.30 și art.32 alin. (2) din Ordinul nr.761/2015 privind Ghidul de bună practică de distribuție angro a medicamentelor, art.22 din Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, pentru operațiunile privind medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate.*

Prin urmare nu rezultă clar, demersurile făcute de către societate la Casa Națională de Asigurări de Sănătate în acest scop;"

- *"descărcarea de gestiune a deșeurilor se face prin debitarea contului 711 " Variația stocurilor " și creditarea contului 346 " Produse reziduale " și nu prin debitarea contului 6588 " Alte cheltuieli de exploatare " și creditarea contului 371 " Mărfuri " așa cum a procedat societatea. Dacă societatea ar fi considerat că aceste medicamente expirate reprezintă deșeuri, atunci aceasta trebuia să le fi evidențiat în contul 346 " Produse reziduale " și nu în contul 371 " Mărfuri " așa cum a procedat.*

Simplu fapt că aceste medicamente nu au mai fost comercializate urmare expirării termenului de valabilitate al acestora, nu conduce la

concluzia că acestea pot fi considerate deșeuri, ci în fapt, reprezintă o marfă care a expirat;”

- pentru verificarea operațiunilor din punct de vedere economic și fiscal *”a fost solicitat societății în timpul inspecției fiscale, cu adresa nr.0000/00.00.2019 (anexa nr.9 la RIF) prezentarea contractelor, listelor de inventar, **proceselor verbale de distrugere a medicamentelor, facturile unității colectoare de deșeuri**, precum și orice alte documente justificative care stau la baza operațiunilor economice privind marfa necorespunzătoare calitativ sau expirată. Societatea a formulat răspunsul înregistrat sub nr.0000/00.00.2019 (anexa nr.9 la RIF) prin care a prezentat documentele justificative care au stat la baza operațiunilor economice privind marfa necorespunzătoare calitativ sau expirată, prezentând și **facturile unității colectoare de deșeuri**.*

Menționăm totuși faptul că pentru perioada 2013-2015 au fost aplicabile prevederile legale în vigoare la data respectivă, conform cărora pentru deductibilitatea acestor cheltuieli legiuitorul nu impunea condiția de a face dovada distrugerii mărfurilor deteriorate/expirate.”

Din analiza răspunsului formulat de organul emitent al actului administrativ fiscal atacat și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019, rezultă pe de o parte, că unitățile de producție sau distribuție trebuie să respecte procedeele de distrugere a medicamentelor, acestea să se facă în conformitate cu prevederile legale în vigoare privind eliminarea acestui tip de produse (medicamente necorespunzătoare calitativ sau expirate), iar pe de altă parte, faptul că documentele prezentate de societate pentru a face dovada distrugerii medicamentelor nu au fost luate în considerare în vederea verificării respectării legislației specifice privind eliminarea acestor tipuri de produse.

Totodată, mai reiese că organele de inspecție fiscală nu consideră deșeuri medicamentele ce nu au mai fost comercializate urmare expirării termenului de valabilitate, întrucât acestea reprezintă doar o marfă care a expirat.

Or, organul de soluționare a contestației reține că se impune o reanalizare a actelor normative specifice domeniului de activitate, în speță:

- dispozițiile pct.9 din Anexa nr.1 Semnificația unor termeni în sensul legii, prevăzute în Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, care definește deșeul ca fiind *”orice substanță sau obiect pe care deținătorul îl aruncă ori are intenția sau obligația să îl arunce”;*

- Anexa nr.2 Lista cuprinzând deșeurile, inclusiv deșeurile periculoase din Hotărârea nr.856/2202 privind evidența gestiunii deșeurilor și pentru aprobarea listei cuprinzând deșeurile, inclusiv deșeurile periculoase, din care rezultă că medicamentele sunt incluse în categoria deșeurilor;

- prevederile art.7 lit.g) din Anexa nr.1 Norme tehnice din 3 decembrie 2012 privind gestionarea deșeurilor rezultate din activități

medicale, prevăzute în Ordinul nr.1226/2012 pentru aprobarea Normelor tehnice privind gestionarea deșeurilor rezultate din activități medicale și a Metodologiei de culegere a datelor pentru baza națională de date privind deșeurile rezultate din activități medicale, ce stipulează că **deșeurile chimice și farmaceutice** "sunt substanțe chimice solide, lichide sau gazoase, care pot fi toxice, corozive ori inflamabile; **medicamentele expirate** și reziduurile de substanțe chimioterapeutice, care pot fi citotoxice, genotoxice, mutagene, teratogene sau carcinogene; aceste deșeuri sunt incluse în categoria deșeurilor periculoase atunci când prezintă una sau mai multe din proprietățile prevăzute în anexa nr. 4 la Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor, cu modificările ulterioare".

Deși, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea contractelor, listelor de inventar, procesele verbale de distrugere a medicamentelor, facturile unității colectoare de deșeuri, iar potrivit răspunsului formulat de societate, prin adresa nr.A_SLP nr.000/00.00.2020, a prezentat documente justificative care au stat la baza operațiunilor economice privind marfa necorespunzătoare calitativ sau expirată și facturi emise de unități colectoare de deșeuri, acestea nu au fost luate în considerare și nu au făcut obiectul constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019.

Mai mult, organul de soluționare a contestației din analiza tuturor documentelor prezentate la dosarul cauzei și a răspunsului formulat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, înregistrat sub nr.A_SLP 000/00.00.2020, reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere principiul aplicării unitare a legislației, în conformitate cu prevederile art.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și începând cu 01.01.2016, prevederile art.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ce stipulează că *"(1) organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat"*, în condițiile în care:

- societatea în perioada verificată a înregistrat în evidența contabilă marfa distrusă în contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" în sumă totală de 000 lei, respectiv:

- **în perioada 2013-2015** a înregistrat suma de **000 lei** (marfă expirată în sumă de 000 lei + marfă deteriorată în sumă de 000 lei);

- **în perioada 2016-2018** a înregistrat suma de **000 lei** (marfă expirată în sumă de 000 lei + marfă deteriorată în sumă de 000 lei);

- aceasta a recuperat din aceste cheltuieli în baza contractelor încheiate cu furnizorii și urmare despăgubirilor primite de la asiguratorii cheltuieli în sumă totală de 000 lei, respectiv:

- **în perioada 2013-2015** a recuperat suma de **000 lei**;

- **în perioada 2016-2018** a recuperat suma de **000 lei**;

- petenta în calitate de distribuitor având obligația de distrugere a medicamentelor a aplicat același tratament fiscal asupra cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a stocurilor de medicamente distruse pe toată perioada verificată, în baza punctului de vedere emis de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.000000/00.00.2014, ce menționează că **“din punct de vedere al calculului profitului impozabil, contribuabili(producatori/distribuitori) care au obligații legale privitoare la distrugerea medicamentelor, inclusiv a celor vândute și returnate în condițiile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, aplică prevederile art.21 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând deductibile cheltuielile corespunzătoare înregistrate de aceștia.”**

Or, organele de inspecție fiscală pentru diferența nerecuperată în sumă de 000 lei (000 lei – 000 lei) în perioada 2013-2015, nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu marfa distrusă, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei, iar pentru diferența nerecuperată în sumă de 000 lei (000 lei –000 lei) în perioada 2016-2018, nu au stabilit obligații fiscale, întrucât de la 01.01.2016 Nouul Cod fiscal menționează că aceste cheltuieli sunt deductibile dacă se face dovada distrugerii de către contribuabil.

Potrivit, răspunsului formulat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, înregistrat sub nr.A_SLP 000/00.00.2020, reiese că societatea a prezentat la inspecția fiscală documente ce fac dovada distrugerii medicamentelor degradate/expirate returnate de distribuitorii en-detail nerecuperate și anterior datei de 01.01.2016.

Totodată, se reține că Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr.000000/00.00.2014, consideră deductibile cheltuielile privind distrugerea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate în cazul contribuabililor producători/distribuitori care au obligația legală de distrugere, inclusiv a celor vândute și ulterior returnate, în speță societatea, în condițiile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși, pentru perioada 2013-2015, legea nu prevede expres condiția referitoare la distrugerea medicamentelor necorespunzătoare calitativ sau expirate decât începând cu 01.01.2016, se reține că există cadru legal care reglementează obligația distribuitorilor de a distruge acest tip de produse, respectiv art.872 alin.(4) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul

sănătății, art.26 alin.(1) și (2), art.30 și art.32 alin.(2) din Ordinul nr.761/2015 privind Ghidul de bună practică de distribuție angro a medicamentelor, art.22 din Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra cheltuielilor înregistrate de societate cu medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate în sumă de 000 lei, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține având în vedere specificul activității desfășurate și a legislației specifice domeniului de activitate, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a medicamentele necorespunzătoare calitativ sau expirate și asupra impozitului pe profit suplimentar stabilit în sumă de 000 lei de către organele de inspecție fiscală, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, luând în considerare specificul fiecărei operațiuni, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, la reanalizare echipa de inspecție fiscală va avea în vedere natura cheltuielilor și nu modalitatea de înregistrare în evidența contabilă a deșeurilor, respectiv dacă au fost evidențiate în contul 346 "*Produse reziduale*" având în vedere că legea contabilă permite corectarea erorilor în termenul de prescripție.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit suplimentar în sumă de 000 lei în sarcina X SRL, motiv pentru care, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr.3741/2015 și **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019 pentru **suma de 000 lei** reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit și să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de toate argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

B. CONTRIBUȚIE TRIMESTRIALĂ DATORATĂ PENTRU MEDICAMENTELE SUPTATE DIN F.N.U.A.S.S. ȘI BUGETUL MINISTERULUI SĂNĂTĂȚII – Perioada verificată 00.00.2014-00.00.2018

1. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății, aferentă trim.I 2014- trim.I 2015 stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare

Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care aceasta depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 a fost emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/00.00.2019, întrucât societatea avea obligația de a calcula, declara și plăti contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății, conform notificărilor emise de CNAS, respectiv:

- **adresa nr.P/0000/00.00.2014**, privind valoarea procentului "p" de 20,18% și anexat valoarea aferentă consumului de medicamente pentru **trim.I 2014** în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei exclusiv TVA, din vânzările plătitorului de contribuție pentru medicamentele din lista depusă pentru care se datorează contribuția trimestrială;

- **adresa nr.P/0000/00.00.2014**, privind valoarea procentului "p" de 20,15% și anexat valoarea aferentă consumului de medicamente pentru **trim.II 2014** în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei exclusiv TVA, din vânzările plătitorului de contribuție pentru medicamentele din lista depusă pentru care se datorează contribuția trimestrială;

- **adresa nr.P/0000/00.00.2014**, privind valoarea procentului "p" de 20,92% și anexat valoarea aferentă consumului de medicamente pentru **trim.III 2014** în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei exclusiv TVA, din vânzările plătitorului de contribuție pentru medicamentele din lista depusă pentru care se datorează contribuția trimestrială;

- **adresa nr.P/000/00.00.2015**, privind valoarea procentului "p" de 25,23% și anexat valoarea aferentă consumului de medicamente pentru **trim.IV 2014** în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei exclusiv TVA, din vânzările plătitorului de contribuție pentru medicamentele din lista depusă pentru care se datorează contribuția trimestrială;

- **adresa nr.P/0000/00.00.2015**, privind valoarea procentului "p" de 26,10% și anexat valoarea aferentă consumului de medicamente pentru **trim.I 2015** în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei exclusiv TVA, din vânzările plătitorului de contribuție pentru medicamentele din lista depusă pentru care se datorează contribuția trimestrială.

Totodată, în cadrul adreselor emise de CNAS privind transmiterea informațiilor necesare calculării, declarării și plății contribuției trimestriale s-a menționat faptul că valorile consumurilor de medicamente conțin TVA, urmând ca acesta să fie dedus de contribuabil.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor

Contribuabili, potrivit prevederilor art.1, art.3 modificat de art.7 din OG nr.17/2012 privind regelementarea unor măsuri fiscal bugetare și art.5 alin. (3) din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, modificat prin OUG nr.69/2014 privind stabilirea unor măsuri financiare în domeniul sănătății și pentru modificarea unor acte normative, au calculat pentru trim.I 2014 - trim.I 2015 o contribuție trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății în sumă de **000 lei**.

Din actele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 este emisă ca urmare a emiterii de către CNAS a Notificărilor nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014, nr. P/000/00.00.2015 și nr.P/0000/00.00.2015, notificări contestate de societate și înaintate instanței de judecată în contencios administrativ, iar legalitatea acestora fac obiectul Dosarelor nr.0000/0/2014, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 aflate în fază procesuală de recurs fără sentință definitivă și irevocabilă.

În drept, art.277 alin.(1) lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea în calitate de deținător al autorizației de punere pe piață (APP) avea obligația de a calcula, declara și plăti contribuția trimestrială pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății, pentru trimestrele I 2014 – trim.I 2015 în sumă de 000 lei, în baza notificărilor transmise de CNAS.

Totodată, se reține că X SRL a depus contestații la Casa Națională de Sănătate împotriva Notificărilor nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014, nr.P/000/00.00.2015 și nr.P/0000/00.00.2015, iar prin adresele nr. P/0000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2014 și nr.P/00000/00.00.2014, nr.P/0000/00.00.2015 și nr.P/0000/00.00.2015, CNAS a decis respingerea ca neîntemeiate.

Contestațiile împotriva notificărilor emise de CNAS au fost înaintate instanței de judecată în contencios administrativ, fiind înregistrate Dosarele nr.0000/0/2014, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 aflate în fază procesuală de recurs fără sentință definitivă și irevocabilă.

Din analiza efectuată asupra documentelor prezentate la dosarul cauzei precum și a informațiilor publicate pe portalul Curții de Apel București, respectiv al Înaltei Curți de Casație și Justiție, organul de soluționare reține următoarele:

- **Pentru trimestrul I 2014**

- societatea a formulat acțiune împotriva adresei nr.P/0000/00.00.2014 prin care CNAS a soluționat contestația/plângerea prealabilă și a Notificării nr.P/0000/00.00.2014 emisă de CNAS, prin care s-au comunicat elementele pe baza cărora se calculează taxa clawback aferentă trimestrului I 2014, acțiune ce a făcut obiectul Dosarului nr.0000/0/2014 aflat pe rolul Curții de Apel București;

- totodată, Curtea de Apel București a pronunțat Sentința civilă nr.0000/00.00.2016 prin care s-a admis în parte acțiunea formulată de X SRL, anulând în parte adresa nr.P/0000/00.00.2014 și Notificarea nr.P/0000/00.00.2014 emise de CNAS în ceea ce privește comunicarea consumului de medicamente pentru trimestrul I 2014 suportat din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății;

- atât societatea, cât și CNAS au recurat la data de 00.00.2016, respectiv 00.00.2016 și 00.00.2016, Sentința civilă nr.0000/00.00.2016 pronunțată de Curtea de Apel București la Înalta Curte de Casație și Justiție, fiind stabilit termenul de judecată în Dosarul nr.0000/0/2014 la data de **00.00.2020**;

- **Pentru trimestrul II 2014**

- societatea a formulat acțiune împotriva adresei nr.P/0000/00.00.2014 prin care CNAS a soluționat contestația/plângerea prealabilă și a Notificării nr.P/0000/00.00.2014 emisă de CNAS, prin care s-au comunicat elementele pe baza cărora se calculează taxa clawback aferentă trimestrului II 2014, acțiune ce a făcut obiectul Dosarului nr.0000/0/2015 aflat pe rolul Curții de Apel București;

- totodată, Curtea de Apel București a pronunțat Sentința civilă nr.0000/00.00.2016 prin care s-a admis în parte acțiunea formulată de X SRL, anulând în parte Notificarea nr.P/0000/00.00.2014 și adresa nr.P/0000/00.00.2014 emise de CNAS în ceea ce privește comunicarea consumului de medicamente pentru trimestrul II 2014 suportat din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății;

- atât societatea, Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și CNAS au recurat la data de 00.00.2017, respectiv 00.00.2017 și

00.00.2017, Sentința civilă nr.0000/00.00.2016 pronunțată de Curtea de Apel București la Înalta Curte de Casație și Justiție, fiind stabilit termenul de judecată în Dosarul nr.0000/0/2015 la data de **00.00.2020**.

• **Pentru trimestrul III 2014**

- societatea a formulat acțiune împotriva adresei nr.P/00000/00.00.2014 prin care CNAS a soluționat contestația/plângerea prealabilă și a Notificării nr.P/0000/00.00.2014 emisă de CNAS, prin care s-au comunicat elementele pe baza cărora se calculează taxa clawback aferentă trimestrului III 2014, acțiune ce a făcut obiectul Dosarului nr.0000/0/2015 aflat pe rolul Curții de Apel București;

- totodată, Curtea de Apel București a pronunțat Sentința civilă nr.0000/00.00.2017 prin care s-a admis acțiunea formulată de X SRL, anulând Notificarea nr.P/0000/00.00.2014 și adresa nr.P/00000/00.00.2014 emise de CNAS;

- atât societatea, cât și CNAS au recurat la data de 00.00.2018, respectiv 00.00.2018 Sentința civilă nr.0000/00.00.2017 pronunțată de Curtea de Apel București la Înalta Curte de Casație și Justiție, fiind stabilit termenul de judecată în Dosarul nr.0000/0/2015 la data de **00.00.2020**.

• **Pentru trimestrul IV 2014**

- societatea a formulat acțiune împotriva adresei nr.0000/00.00.2015 prin care CNAS a soluționat contestația/plângerea prealabilă și a Notificării nr.P/000/00.00.2015 emisă de CNAS, prin care s-au comunicat elementele pe baza cărora se calculează taxa clawback aferentă trimestrului IV 2014, acțiune ce a făcut obiectul Dosarului nr.0000/0/2015 aflat pe rolul Curții de Apel București;

- totodată, Curtea de Apel București a pronunțat Sentința civilă nr.0000/00.00.2016 prin care s-a admis acțiunea formulată de X SRL, anulând adresa nr.0000/00.00.2015 și Notificarea nr.P/000/00.00.2015 emise de CNAS;

- Sentința civilă nr.0000/00.00.2016 pronunțată de Curtea de Apel București a fost recurată la Înalta Curte de Casație și Justiție, fiind stabilit termenul de judecată în Dosarul nr.0000/0/2015 la data de **00.00.2020**.

• **Pentru trimestrul I 2015**

- societatea a formulat acțiune împotriva adresei nr.P/0000/00.00.2015 prin care CNAS a soluționat contestația/plângerea prealabilă și a Notificării nr.P/0000/00.00.2015 emisă de CNAS, prin care s-au comunicat elementele pe baza cărora se calculează taxa clawback aferentă trimestrului I 2015, acțiune ce a făcut obiectul Dosarului nr.0000/0/2015 aflat pe rolul Curții de Apel București;

- totodată, Curtea de Apel București a pronunțat Sentința civilă nr.0000/00.00.2017 prin care s-a admis în parte acțiunea formulată de X SRL, anulând în parte Notificarea nr.P/0000/00.00.2015, respectiv în ceea ce privește includerea în valoarea aferentă consumului de medicamente pentru trimestrul I 2015 a sumei totale de 000 lei;

- Sentința civilă nr.0000/00.00.2017 pronunțată de Curtea de Apel București a fost recurată la Înalta Curte de Casație și Justiție, fiind stabilit termenul de judecată în Dosarul nr.0000/0/2015 la data de 00.00.2020;

- totodată, urmare respingerii cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene formulate de X SRL s-a acordat termen pentru continuarea judecării la data de **00.00.2020**.

Din informațiile publicate pe portalul Înaltei Curți de Casație și Justiție, organul de soluționare a contestației reține că termenele de judecată în Dosarele nr.0000/0/2014, nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015 au fost suspendate de plin drept, în baza art.42 alin.(6) din Decretul Președintelui României nr.195/16.03.2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, fără efectuarea vreunui act de procedură, fiind acordat un nou termen, respectiv **00.00.2020, 00.00.2020, 00.00.2020**.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii. În speță reiese cu limpezime faptul că soluțiile care s-ar pronunța în instanță în Dosarele nr.0000/0/2014, nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 aflate pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție, sunt de natură a influența în mod decisiv soluționarea contestației privind *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC 000/00.00.2019* având drept obiect suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă perioadei trimestrul I 2014 – trimestrul I 2015.

Întrucât, Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 este emisă ca urmare a obligației societății de a calcula, declara și plăti contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății, conform notificărilor emise de CNAS, respectiv nr.P/0000/00.00.2014 aferentă trim.I 2014, nr.P/0000/00.00.2014 aferentă trim.II 2014, nr.P/0000/00.00.2014 aferentă trim.III 2014, nr.P/000/00.00.2015 aferentă trim.IV 2014 și nr.P/0000/00.00.2015 aferentă trim.I 2015, iar legalitatea emiterii acestora fac obiectul unei alte judecări, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative până la finalizarea cauzei de către instanța de judecată.

Având în vedere cele de mai sus rezultă că soluționarea contestației formulate de X SRL cu privire la suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, depinde în tot de soluționarea acțiunilor aflate pe rolul instanțelor judecătorești îndreptate împotriva Notificărilor nr.P/0000/00.00.2014 aferentă trim.I 2014, nr.P/0000/00.00.2014 aferentă trim.II 2014, nr.P/0000/00.00.2014 aferentă trim.III 2014, nr.P/000/00.00.2015 aferentă trim.IV 2014 și nr.P/0000/00.00.2015 emise de Casa Națională de Asigurări de Sănătate, acțiuni ce fac obiectul Dosarelor nr.0000/0/2014, nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015, nr.0000/0/2015 și nr.0000/0/2015 aflate pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Prin urmare, potrivit art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de 000 lei** reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în temeiul art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*

2. Referitor la suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă trim.II 2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru această sumă, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin contestația formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC 000/00.00.2019*, X SRL deși contestă quantumul total al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, pentru suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă perioadei 00.00.2014-00.00.2018, pentru contribuția trimestrială aferentă trim.II 2016 în sumă de 000 lei reprezentând diferența la contribuția trimestrială calculată în baza Notificării nr.P0000/00.00.2016 emisă de CNAS în valoare de 000 lei, întrucât aceasta

a declarat și achitat doar suma de 000 lei, societatea **nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Art.269

(1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Constația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă trim.II 2016, respectiv diferența calculată în baza Notificării nr.P0000/00.00.2016 emisă de CNAS în valoare de 000 lei, întrucât a fost declarată și achitată doar suma de 000 lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Astfel, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

„Art. 276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Mai mult, incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea pentru acest capăt de cerere și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de X SRL pentru **suma de 000 lei** reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă trim.II 2016.

C. OBLIGAȚII FISCALE ACCESORII

Referitor la contestarea de către societate și a obligațiilor fiscale accesorii aferente debitelor pincipale reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din F.N.U.A.S.S și din bugetul Ministerului Sănătății aferentă trim.I 2014- trim.I 2015, menționăm că prin adresa nr.A-SLP 000/00.00.2020 Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrarea a Marilor Contribuabili să comunice dacă au fost emise decizii de calcul accesorii (dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare) și, în caz afirmativ, în conformitate cu prevederile pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală să transmită actele administrativ fiscale cu menționarea sumelor contestate reprezentând accesorii aferente debitelor din Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019, precum și orice alte documente aflate la dosarul cauzei.

Întrucât, până la data emiterii prezentei decizii nu a fost comunicat un răspuns, urmează ca la momentul la care acesta se va primi, Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor va înregistra o noua contestație, ce va fi soluționată printr-o altă decizie de soluționare.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **pentru suma de 000 lei** reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală competente prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de obligații fiscale, precum și la emiterea unui alt titlu de creanță, dacă este cazul, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță, precum și cele reținute prin prezenta decizie;

2. Suspendarea soluționării contestației formulată de X SRL, împotriva Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de 000 lei**, reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de X SRL împotriva Decizia de impunere nr.F-MC 000/00.00.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma de 000 lei**, reprezentând contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
Alin Ghiurcă**